



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**VYKAZOVÁNÍ ÚČETNÍCH INFORMACÍ V RŮZNÝCH
SYSTÉMECH**

REPORTING OF ACCOUNTING INFORMATION IN DIFFERENT SYSTEMS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Zdeněk Malý

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Student: **Bc. Zdeněk Malý**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**
Akademický rok: 2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Vykazování účetních informací v různých systémech

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce v oblasti vykazování účetních informací v různých systémech s důrazem na konvergenční procesy

Analýza zobrazení ekonomických jevů v účetních výkazech vybraných společností – zejména dlouhodobého majetku a časového rozlišení

Posouzení dopadů rozdílného pojetí a relevantnost informací zveřejňovaných v účetních závěrkách

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Komparace vykazování podle IFRS, US GAAP a české účetní legislativy. Posouzení vlivu zjištěných rozdílů na relevantnost informací o dlouhodobém majetku a časovém rozlišení zveřejňovaných v účetních závěrkách.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Brno, CERM: 2016. ISBN 978-80-2-4-5390-6.

IFRS do kapsy 2015. In: Deloitte [online]. 2015. Dostupné z:

http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRSdo_kapsy_2015.pdf

MELVILLE, Alan. International financial reporting: a practical guide. 4th ed. Har-low: Pearson, 500 s. 2014. ISBN 978-02-7378-597-2.

SAXUNOVÁ, Darina. Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting. Prague: Wolters Kluwer, 192s. 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá komparací vykazování vybraných ekonomických jevů v různých účetních systémech. Zkoumané systémy jsou IFRS, US GAAP a česká účetní legislativa. Práce se zaměřuje na dlouhodobý hmotný majetek, leasing a časové rozlišení. Obsahuje porovnání jednotlivých úprav a požadavků na vykazování těchto jevů a posouzení dopadů rozdílných pojetí.

Abstract

The diploma thesis focuses on comparison of selected economic phenomenon in various accounting systems. Examined systems are IFRS, US GAAP and Czech accounting legislation. Thesis examines long-lived assets (Property, Plant and Equipment), leasing and accruals. It contains a comparison of reporting rules of these accounting areas and the assessment of impacts caused by the different approaches of the examined systems.

Klíčová slova

Účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, US GAAP, účetnictví dle české účetní legislativy, dlouhodobý hmotný majetek, leasing, časové rozlišení, vykazování.

Key words

Accounting, International Financial Reporting Standards, US GAAP, accounting in accordance with Czech accounting regulations, Property, plant and equipment, leasing, accruals, reporting.

Bibliografická citace

MALÝ, Z. *Vykazování účetních informací v různých systémech*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 106 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 22. května 2017

podpis

Poděkování

Chtěl bych tímto poděkovat Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za cenné rady a připomínky, které mi pomohly napsat tuto práci.

Obsah

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUP ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	13
1.1 Finanční účetnictví.....	14
1.2 Regulace účetnictví a politický rozměr účetnictví.....	20
1.2.1 Regulace účetní závěrky.....	22
1.2.2 Regulace účetních předpisů.....	23
1.3 Účetnictví dle ČÚL.....	24
1.3.1 Vývoj českého účetnictví.....	24
1.3.2 Účetnictví v současné době.....	26
1.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	33
1.4.1 Vývoj IFRS.....	33
1.4.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).....	34
1.5 US GAAP.....	39
1.6 Harmonizace účetnictví.....	43
2 ANALÝZA VYBRANÝCH JEVŮ.....	46
2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	46
2.1.1 DHM dle české účetní legislativy.....	47
2.1.2 DHM dle IFRS.....	51
2.1.3 DHM dle US GAAP.....	56
2.2 Leasing.....	61
2.2.1 Leasing dle ČÚL.....	62
2.2.2 Leasing dle IFRS.....	64
2.2.3 Leasing dle US GAAP.....	68

2.3	Časové rozlišení	74
2.3.1	Časové rozlišení dle ČÚL	74
2.3.2	Časové rozlišení dle IFRS.....	77
2.3.3	Časové rozlišení dle US GAAP	78
3	POSOUZENÍ DOPADŮ ROZDÍLNÉHO POJETÍ VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH JEVŮ	80
3.1	Vykazování DHM pořízeného finančním leasingem	80
3.2	Odpisování montážní linky	87
3.3	Vykazování časového rozlišení.....	91
3.4	Posouzení dopadů rozdílného pojetí	94
	ZÁVĚR	98
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	101
	SEZNAM TABULEK	104
	SEZNAM GRAFŮ	104
	SEZNAM ZKRATEK	105
	SEZNAM POUŽITÝCH ÚČTŮ	105
	SEZNAM PŘÍLOH.....	106

ÚVOD

V dnešní globalizované společnosti a celosvětově propojených ekonomik je potřeba relevantních informací sloužících jako podklad pro rozhodnutí různých druhů obzvláště důležitá. Ve finančním světě může rozhodování na základě špatných informací zapříčinit velké finanční ztráty, v nejhorším případě i krachy celých podniků. Správná interpretace informací daného informačního zdroje je tedy jedním z důležitých předpokladů pro rozhodování.

Jeden z těchto informačních zdrojů je i předmětem této diplomové práce, a to účetnictví. Jakožto nástroj pro získávání relevantních informací slouží různorodým skupinám, které se liší v tom, jaké informace vyžadují a v jakém okamžiku k nim mají přístup. Manažerům a vlastníkům jsou dostupné okamžitě, kdežto externí uživatel si musí počkat na dostupnost ve formě povinně zveřejňovaných výkazů.

Právě chápání těchto veřejně dostupných dokumentů tvoří základ získávání spolehlivých informací. Vzhledem k tomu, že účetnictví se vyvíjí prakticky již od počátku starověkých společenství a na různých místech, tak se postupem času vytvořily různé účetní systémy s odlišnými praktikami. I když globalizace finančního světa došla daleko a můžeme obchodovat prakticky kdekoli na světě, i z jeho opačného konce, účetnictví tak daleko ještě není. Znalost rozdílů systému, dle kterého vykazuje svůj ekonomický stav subjekt, jehož informace potřebujeme či nás zajímají, rozhoduje tedy o správné interpretaci informací.

Tento praktický důvod je tedy pravděpodobně i iniciátorem snahy o přijetí určitých nadnárodních účetních praktik, které by rozdíly ve vykazování informací minimalizovaly či odstranily. Pro tento účel je důležitější to, aby všichni používali obdobné principy, než to, jaká jsou samotná pravidla. Takovéto harmonizační snahy jsou v každém případě během na dlouhou trať a účetnictví není žádnou výjimkou. Důležitým podnětem pro snahy vytvořit nadnárodní systém účetního vykazování byl bezpochyby rozvoj finančních trhů a mezinárodního obchodu. V současnosti nejrozšířenější systém, IFRS, má celosvětové ambice.

Tato práce se tedy bude zabývat vybranými rozdíly ve vykazování v různých účetních systémech. V první řadě se jedná o úpravu platnou v České republice. Dalším systémem, budou již zmíněné IFRS, které jsou vzhledem k tomu, že jsme součástí Evropské unie, která je přijala jako svůj nástroj pro harmonizaci, relevantní i v České republice. Jako poslední přicházejí na řadu národní standardy Spojených států amerických, známé jako US GAAP. Jejich důležitost vyplývá především ze síly amerických burz. Pokud totiž potřebuji informace o americké společnosti kótované například na burze v New Yorku, tak je získám právě na základě výkazů sestavených dle pravidel US GAAP.

První část práce se bude zabývat teoretickými východisky jednotlivých systémů, tzn. především historií vývoje, a jak jsou v současné době upravovány. Poukázáno bude i na harmonizační snahy a případnou možnost konvergence, především US GAAP a IFRS, což je jedno z nejaktuálnějších témat v oblasti účetnictví a pravděpodobně do budoucna ještě dlouho bude.

Následovat bude analytická část, která zkoumá úpravu ve vybraných oblastech vykazování s cílem najít případné rozdíly systémů. První problematikou je dlouhodobý hmotný majetek. Ten je důležitou složkou většiny podniků a jeho vykazování má tedy značnou schopnost ovlivnit finální podobu informací. Druhou oblastí je časové rozlišení, které ovlivňuje prezentovaný výsledek hospodaření, tedy ve zjednodušené míře to, jak se podniku daří, což je jedna z nejdůležitějších informací.

Poslední část bude posuzovat, jaké dopady má rozdílná úprava vykazování vybraných ekonomických jevů, které byly podrobeny analýze v druhé části. Na praktických příkladech bude ukázáno, zda bude nějaký skutečný dopad na vykazované účetní výstupy.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUP ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této diplomové práce je komparace zkoumaných ekonomických jevů, tak jak je řeší tři zvolené účetní systémy, a to Česká účetní legislativa, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a americký systém US GAAP a zda existují dopady případného rozdílného pojetí těchto ekonomických jevů.

První kapitola si klade za cíl poskytnout teoretická východiska pro další práci. Jedná se především o vymezení obecných poznatků a požadavků finančního účetnictví. Dále pak shrnutí základů všech systémů, jakož jsou například koncepční rámce. V závěru teoretických východisek je zhodnocen proces harmonizace a konvergence systémů.

Cílem druhé kapitoly je pak už samotné zaměření se na úpravu zkoumaných ekonomických jevů, které zde budou analyzovány. Konkrétně se jedná o úpravu dlouhodobého hmotného majetku, leasingu a časového rozlišení. Výsledkem bude porozumění vykazování daných oblastí účetnictví v jednotlivých systémech.

Aplikací analytické části je poslední kapitola s názvem posouzení rozdílného pojetí zveřejňovaných informací. Cílem je dojít k závěru, zda toto rozdílné pojetí povede k rozdílům ve vykazování při aplikaci v konkrétních situacích.

K vypracování diplomové práce byly použity především následující metody – analýza, která je založena na rozkladu celku na jednotlivé části, dále syntéza, která je jejím opakem, metoda komparace neboli porovnání a dedukce, jež vyslovuje výroky na základě jednotlivých premis.

Nejprve budou v práci, na základě studia relevantní literatury, stanoveny teoretická východiska práce týkající se především historie a základních principů zkoumaných účetních soustav. Dále budou podrobeny analýze již samotné zkoumané ekonomické jevy a jejich současná úprava v rámci jednotlivých systémů. Z této analýzy bude vycházet poslední část práce, jež zkoumá, zda existují rozdíly při aplikaci jednotlivých metodik stanovených danými systémy.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

První část této diplomové práce se bude zabývat teoretickým základem účetnictví, a to především vymezením samotného pojmu finanční účetnictví, dále pak účetnictvím v českém prostředí, Mezinárodními účetními standardy a US GAAP. Poslední kapitola této části je věnována tématu harmonizace účetnictví.

„Historii účetnictví lze počítat na několik tisíc let, ale také „pouhých“ několik set let. Závisí to na tom, co budeme jako účetnictví chápat. Zastánci co nejobecnějšího pojetí kladou počátek účetnictví do pravděpodobné kolébky lidské civilizace, do oblasti mezi řekami Eufrat a Tigris, asi 3 000 let př. n. l. Naproti tomu zastánci vymezení účetnictví jako systému formálně jednotných záznamů v přesně definovaných vzájemných vazbách počítají jeho historii „teprve“ od konce 12. století n. l.“¹

Už ve starém Sumeru a Babylonii se dají nalézt základy účetnictví v podobě hliněných destiček zaznamenávajících chrámové a palácové hospodářství, odvádění dávek, smlouvy mezi obchodníky, zápisy pohledávek a dluhů. Na vysoké úrovni organizovanosti byl starověký Řím. Hospodaření evidovaly nejen chrámy, úřady a císařský dvůr, ale i představitelé jednotlivých patricijských rodin, a to především proto, že hospodářské výsledky byly podkladem pro zdanění a podíl na vydržování vojska. Záznamy byly organizovány v rámci více knih, obchodníci a bankéři vedli například hlavní knihu, knihu lhůt a úročení, rejstřík. Po úpadku starověkého Říma došlo i k úpadku tohoto soustavného zachycování hospodaření, to především díky poklesu všeobecné znalosti písma a počítání. Soustavná evidence se do Evropy vrátila až díky arabské vzdělanosti, kdy první zákonná povinnost týkající se účetnictví byla přijata ve 12. století našeho letopočtu v oblasti Kastilie. „Potřeba soustavnějších a podrobnějších zápisů byla později vyvolána zejména uskutečňováním obchodů ve spolcích (společnostech), protože šlo o spravedlivé zjištění a dělení výtěžku z těchto obchodů. Rozvoj obchodu působil zpětně na rozvoj peněžnictví, a právě bankéři byli pravděpodobně prvními, kdo vedl poměrně podrobné a vzájemně propojené účty

¹ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 245.

o svých obchodech s dlužníky a věřiteli.“² Peníze se stávají investičním kapitálem k dosažení zisku, což vede k potřebě věrohodně a srozumitelně evidovat transakce o jeho pohybu. a tak postupně vzniká systém podvojeného účetnictví o majetku a kapitálu. První tištěná učebnice moderního účetnictví je z roku 1494. Je to Traktát 11 od Luky Pacioli. Historie evropského moderního účetnictví tedy začíná v Itálii. Postupně se v jednotlivých regionech účetní zvyklosti přizpůsobovali potřebám hospodařících celků.

1.1 Finanční účetnictví

Účetnictví je obor, který se zabývá především vyčíslováním určitých kvant. Na základě účetních informací se činí mnoho rozhodnutí, v dnešní době globálního charakteru. Proto účetnictví musí stanovit taková pravidla, aby příjemci informací z účetnictví věděli, že mohou účetní výsledky a čísla chápat všude stejně. Například pokud prodáme a předáme zboží v prosinci, ale dostaneme za něj zaplacené až v lednu, není až tak důležité, jestli se bude částka této transakce počítat do základu daně v lednu nebo prosinci, ale aby byl zajištěn konzistentní způsob pro vykazování, a to účetním pravidlem. „Je tedy jisté důležité dobře chápat, na čem je založeno vyčíslení, kvantifikace příslušné veličiny v účetnictví, a také pochopit správně třeba obsah sdělení, že výsledek hospodaření společnosti X meziročně klesl o deset procent, zatímco její peněžní toky zůstaly zhruba na stejné výši.“³

Vznik a zdokonalování účetnictví pravděpodobně vyplynul z potřeby ekonomicky aktivních jedinců či subjektů zachycovat a evidovat nastalé skutečnosti mající souvislosti v budoucnu. Především poslední dvě století byly pro vývoj účetnictví klíčové a vedla k rozlišování systémů podle metody práce s informacemi na jednotlivé účetní soustavy a formy. Ekonomické informace z účetnictví jsou požadovány celou řadou uživatelů, a to v odlišném stupni podrobnosti a složení.

² JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 248.

³ tamtéž, s. 3.

Z toho hlediska můžeme účetnictví dělit na:

- finanční – poskytující informace o podniku jako celku; sleduje majetek, závazky, kapitál a výsledek hospodaření za celý podnik, představuje informace vznikající ze vztahů účetní jednotky k okolí a pravidla jsou určena z vnějšku,
- manažerské – poskytuje podrobnější informace pro řízení jednotlivých útvarů uvnitř podniku; podnik si stanovuje svoje pravidla pro manažerské účetnictví a zahrnuje sledování činností jako je zásobování, výroba, sledování jednotlivých zakázek a podobně.⁴

V dnešním globalizovaném světě je správné pochopení informací z finančního účetnictví pro mnoho subjektů zcela zásadní. „Pod pojmem finanční účetnictví rozumíme nejčastěji:

- uspořádané záznamy o průběhu hospodaření jednotky, nebo
- činnost, kterou znalí jedinci vybavení potřebnou technikou tyto záznamy vytvářejí.

Účetnictví – objekt představuje systém záznamů hospodářských skutečností v životě jednotky a jejich uskutečňování podle jasných pravidel specifickými pracovními postupy, zatímco účetnictví – nauka je charakterizováno jako určitým způsobem uspořádaný souhrn všech dosavadních poznatků, týkajících se účetnictví – objektu. Účetnictví – objekt je zpracováváno vždy v určité konkrétní entitě (účetní jednotce, podniku, korporaci).“⁵

Podstatou účetnictví je poskytovat informace vymezeným subjektům za účelem rozhodování, řízení, kontroly a dalších potřeb. Toho je dosaženo uplatňováním základních prvků procesu účetnictví, tj.:

- sběr prvotních informací, ověření a vyhodnocení spolehlivosti, užitečnosti a využitelnosti,

⁴ MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*, s. 12-13.

⁵ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 4.

- třídění a zpracování relevantních informací do přehledných výstupů ve formě výkazů, komentářů a vysvětlivek,
- kontrola informací,
- předání informací jejich uživatelům.⁶

Účetní jednotka je popisována soustavou účtů a na základě výstupních údajů se hodnotí její ekonomická situace a výkonnost za uplynulé období, kterým je zpravidla jeden rok. Ta je prezentována v pravidelných intervalech pomocí účetních výkazů, které poskytují informace o finančně-majetkové situaci podniku a dosažené výkonnosti. Jedná se o rozvahu (neboli balance či výkaz o finanční situaci), výsledovku (výkaz zisků a ztrát, výkaz úplného výsledku), přehled o peněžních tocích a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. Proto je třeba klást na účetnictví a výkazy, které prezentuje, podmínku zobrazování objektivních ekonomických skutečností jednotky a splnění požadavku hodnověrného a řádného obrazu hospodaření ve vykazování. Proto je tvorba účetnictví typická pro každou národní ekonomiku, spolu se stanovováním určitých pravidel, která mohou být nařízena zákonem nebo do určité míry doporučena anebo být zcela volná. Snahou všech těchto pravidel je zajistit určitou objektivitu prezentovaných výsledků a zamezit náhodným či záměrným zkreslením.⁷

Vzhledem k tomu, že účetní informace slouží především jako podklad pro rozhodování, řízení a hodnocení finanční situace podniku, tak se v účetní profesi postupem času vyvinuly určité všeobecně uznávané standardy a postupy neboli generally accepted accounting principles (GAAP).⁸ Ty můžeme dělit na předpoklady (fundamentals) a pravidla (principles). Nedodržení předpokladů by vedlo ke změně kvality zachycení skutečnosti a stanovují takové podmínky, které se považují za jistě platné ke správnému plnění informační funkce účetnictví. Pravidla vedou ke zpracování údajů za účelem co nejvíce uspokojujícího výsledného obrazu.⁹

⁶ BŘEZINOVÁ, H. *Účetnictví I.*, s. 24-25.

⁷ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 4-5.

⁸ SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS*, s. 9.

⁹ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 5-7.

Předpoklady jsou čtyři:

- Economic entity – účetní jednotka je přesně vymezeným a hospodářsky odděleným celkem od jiných,
- Going concern – předpoklad, že aktivity jednotky působí za účelem zajištění její činnosti i v příštích obdobích,
- Monetary unit – všechny údaje vstupující do účetnictví jsou výsledkem měření, vyjádřené v peněžních jednotkách o stálé kupní síle,
- Time period – hospodářská situace a výsledek jsou vykazovány v pravidelných časových intervalech.¹⁰

Tyto základní předpoklady jsou dále doplněny o pravidla, jejichž základem jsou především tato pravidla:

- objektivnost – znamená doložitelnost a ověřitelnost účetních zápisů a neutrální zobrazení transakcí ve vztahu ke skutečnostem,
- úplnost – účtování všech hospodářských aktivit podniku a vykazování jejich důsledků,
- opatrnost – především v oceňování majetku a dluhů,
- uniformita – neboli srovnatelnost obdobných údajů mezi podniky,
- přednost obsahu před formou – při zachycování v účetnictví je rozhodující ekonomický obsah, a ne právní forma,
- konzistence – používání stejných zobrazovacích postupů nepřetržitě v každém období,
- shoda – vyčíslování výsledku se děje na základě věcné a časové shody výnosů a s nimi porovnávanými náklady ze stejného období.¹¹

Objektem účetnictví je hospodařící entita ekonomicky oddělená od entit jiných. Ve většině případů je tato jednotka zároveň subjektem účetnictví, protože si sama vede a zpracovává účetnictví. To však nemusí být pravidlem, protože některé účetní jednotky si najímají specializované firmy, které se zabývají zpracováváním účetnictví. Účetní jednotkou je hospodařící entita, která vytváří uspořádané záznamy o svém hospodaření

¹⁰ SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS*, s. 151.

¹¹ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 5-7.

a v předepsaných intervalech z nich podává souhrnné číselné údaje. Každá tato jednotka se účastní hospodářských vztahů se svým okolím, které jsou v účetnictví zaznamenány jako pohledávky (očekávaný peněžní příjem v budoucnosti) a závazky neboli dluhy (očekávaný peněžní výdaj v budoucnosti). „Hospodářská aktivita se projevuje uskutečňováním ekonomických transakcí, tj. jednotlivých úkonů (faktického provedení přijatých řídicích rozhodnutí), směřujících v konečném důsledku ke zvýšení „bohatství“ dané jednotky. Transakce jsou zpravidla vzájemně provázány a navenek se projevují pohybem nositelů aktivity. Za nositele aktivity pro účely účetního zobrazování považujeme celek účetní jednotky (firmy, podniky) chápaný jednak jako skutečně existující věci a práva, které v souhrnu vytvářejí – fyzicky – příslušnou jednotku a jednak jako doložitelný původ finančních prostředků, za které si jednotka opatřila věci a práva, jimiž disponuje. Věci a práva se v účetnictví v souhrnu označují jako aktiva. Původ finančních prostředků v účetnictví označujeme jako pasiva.“¹²

Za aktivum z pohledu účetnictví je druh majetku uznán tehdy, jestliže:

- je ovládán účetní jednotkou (vlastní jej, má právo s ním nakládat a využívat ho ke své činnosti) jako výsledek dřívějších činností,
- je reálně a spolehlivě ocenitelný a na základě toho účtovatelný,
- představuje právo nebo jiný přístup k budoucím ekonomickým užitkům.

Aktiva členíme dle doby držení a používání účetní jednotkou následovně:

- dlouhodobé aktivum – účetní jednotka ho používá, drží a disponuje s ním po dobu delší než 12 měsíců; někdy to může být vázáno na dobu výrobního cyklu, v případě držení po dobu delší jednoho cyklu, je majetek považován za dlouhodobý,
- krátkodobé aktivum – užití majetku je kratší než 12 měsíců, v případě vazby na výrobní cyklus by se jednalo o držení v době rovné nebo menší jednomu cyklu.

Pasiva, jakožto struktura vlastnictví zdrojů podniku, se člení následovně:

¹² JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 12.

- vlastní zdroje – představují především peněžité i nepeněžité vklady společníků do podniku, fondy a zisky podniku,
- cizí zdroje neboli závazky – chybí-li vlastní zdroje, je potřeba je doplnit od cizích osob, tím tedy vzniká povinnost je vrátit; představují povinnost účetní jednotky postoupit ekonomické užítky jinému subjektu jako důsledek minulých událostí.¹³

Pohyb aktiv a pasiv účetní jednotky je zobrazován způsobem označovaným jako metoda účetnictví neboli metoda účetní práce. Jedná se o soubor pracovních postupů a pravidel pro zachycování nastalých skutečností v hospodaření. Metoda je vymezena určitými základními prvky, které musí být uplatňovány všechny zároveň, jinak by se nejednalo o metodu účetní práce. Těmito prvky jsou:

- stálé udržování rovnováhy aktiv a pasiv (princip bilancování),
- dvoustranné účty,
- podvojný zápis na souvztažných účtech,
- strukturování nepřetržitě uskutečňovaných záznamů,
- dokumentace (dokladovost) transakcí,
- latentní kontrola,
- oceňování.¹⁴

„Podstatou podvojného účetnictví je dvojí pohled na majetek. Výstupem je uspořádání majetku účetní jednotky (subjektu, za nějž je účetnictví vedeno) do přehledného účetního výkazu (rozvahy – bilance), k určitému datu (rozvahový den), a to z hlediska jeho druhů (aktiva) a zároveň z hlediska zdroje financování (pasiva). Protože se jedná o roztržení téhož majetku podle dvou různých kritérií, výsledkem je tzv. bilanční rovnice: $\sum \text{aktiv} = \sum \text{pasiv}$. Tento princip je nazýván bilančním a je jedním ze základních předpokladů finančního účetnictví.“¹⁵

¹³ BŘEZINOVÁ, H. *Účetnictví I.*, s. 51-55.

¹⁴ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 21.

¹⁵ BŘEZINOVÁ, H. *Účetnictví I.*, s. 50.

1.2 Regulace účetnictví a politický rozměr účetnictví

V účetnictví je zobrazení hospodářské reality zjednodušené a nejednoznačné a volba mezi jednotlivými metodami účetního zachycení ekonomických transakcí může značně ovlivňovat rozhodování uživatelů účetních informací. „V praxi si proto účetní metody nevytvářejí firmy samy, ale „přenechávají“ tvorbu účetních pravidel, která v rozhodující míře determinují užitečnost a důvěryhodnost dat předkládaných uživatelům, externímu subjektu – tvůrci účetních standardů. Tvůrci účetních standardů fungují na principu outsourcingu. Úspěšný tvůrce standardů – na rozdíl od firem – disponuje potřebnými zdroji pro vytvoření takového systému účetních pravidel, který je všeobecně považován za adekvátní k naplnění informačních potřeb uživatelů.“ To platí i pro státy, kde je regulace veřejnými institucemi, kde toto postoupení na stát je implicitní z volby jurisdikce. Pokud je pro účetní jednotku národní úprava nevyhovující, může ji změnit přesunem do jiné jurisdikce. Tvůrce standardů pracující ve veřejném zájmu zvyšuje důvěryhodnost účetních závěrek sestavených podle tohoto souboru pravidel.¹⁶

V ekonomickém prostředí je podoba účetnictví jako ekonomického statku formována třemi stranami, tvořící vzájemně nabídku a poptávku po tomto produktu. Jedná se o uživatele účetních závěrek (poptávající strana), připravovatele účetních závěrek (nabízející strana), tvůrce účetních standardů jako subdodavatel účetních pravidel. „Způsob placení za produkt, který tvůrci účetních standardů nabízejí, může nabývat různých podob. Lze zmínit alespoň tři příklady:

- FASB (tvůrce US GAAP)
 - původně byla činnost organizace financována prostřednictvím dobrovolných příspěvků ze strany podniků a auditorských firem,
 - v současnosti je příjmová stránka rozpočtu FASB zajišťována prostřednictvím ročních příspěvků, které platí všechny podniky, jejichž cenné papíry se obchodují na těch amerických burzách, které spadají pod působnost americké Komise pro cenné papíry (SEC); tato povinnost vyplývá ze sekce 10, písmen e) a g) Sarbanes-Oxley Act.
- IASB (tvůrce IFRS):

¹⁶ PROCHÁZKA, D. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*, s. 49.

- původně byla činnost organizace financována prostřednictvím dobrovolných příspěvků,
- v současnosti je činnost IASB financována z několika zdrojů: příspěvky jednotlivých států stanovených na bázi HDP (přibližně 57 % v roce 2012), příspěvky mezinárodních účetních a auditorských společností (přibližně 23 % v roce 2012) a výnosy z prodeje publikací (přibližně 20 % v roce 2012),
- Ministerstvo financí ČR (tvůrce českých účetních předpisů):
 - činnost příslušného odboru, který je zodpovědný za přípravu účetních předpisů, je financována obdobně jako u ostatních veřejných institucí, prostřednictvím výběru a následného přerozdělení daní přes veřejné rozpočty.¹⁷

Usměrňování finančního účetnictví je v různých státech řešeno rozdílným způsobem a v odlišném rozsahu. Rozdíly vycházejí z tradic, zvyklostí, ekonomického, sociálního a legislativního prostředí daného státu a případného členství v různých nadnárodních uskupeních. Pro porozumění příslušné regulace je důležité znát následující charakteristiky – cíl regulace (poskytování poctivého a věrného obrazu o podniku vs. podřízení daňovým účelům), základ regulace (regulace běžného účetnictví vs. regulace výkaznictví nebo kombinace obou), právní úprava (kodifikované vs. zvykové právo) a kdo provádí regulaci (profesní instituce vs. stát).¹⁸

„Uživatelské potřeby jsou rozmanité kvůli variantnosti rozhodovacích úloh. Vystávají proto konflikty, co a jakým způsobem by mělo být zobrazeno v účetních závěrkách. Efektivní řešení konfliktů si žádá, aby tvorba účetních předpisů byla do jisté míry formalizována a podrobena procesním krokům z hlediska rozhodovacího, schvalovacího i kontrolního.“ To se děje zapojením všech zainteresovaných stran do tvorby účetních předpisů, například podávání návrhů, připomínkování a další. Tento princip tak nevyhnutelně přináší i politický rozměr. Právě proto se tvorba, schvalování a vydávání účetních pravidel označuje jako politický proces, což znamená, že se

¹⁷ PROCHÁZKA, D. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*, s. 50.

¹⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*, s. 10-11.

procedury účastní různé zájmové skupiny (objekty účetnictví, uživatelé informací, orgány veřejné moci, auditoři, poradci, zaměstnanci, akademická veřejnost). Ty mají samozřejmě každá svůj zájem a prospěch, který sledují a usilují o něj.¹⁹

„Účetní regulace je svojí povahou politickým procesem, neboť účetní standardy – jako výsledek společenské volby – vymezují hranice, ve kterých se mohou regulované subjekty pohybovat.“²⁰ Další možnou definicí regulace je, že je to „sada postupů, metod a politik, které mají ovlivnit chování určitého jednotlivce, skupin jednotlivců, organizací, skupin organizací žádoucím způsobem.“²¹ Pro účinnost regulace je důležité nejen vymezit meze, ale i sankce a postupy za její překročení. Účetní regulaci lze provádět buď stanovením povinností připravování a zveřejňování účetní závěrky nebo regulací procesu tvorby a obsahu účetních standardů.

		Regulace účetního výkaznictví	
		Úplná	Žádná
Regulace tvorby účetních předpisů	Úplná	Čistý regulatorní přístup	Smíšený systém regulující tvorbu standardů
	Žádná	Smíšený přístup regulující účetní výkaznictví	Čistý tržní přístup

Tabulka 1 Teoretické kombinace přístupů k regulaci

zdroj: PROCHÁZKA, D. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*, s. 56.

1.2.1 Regulace účetní závěrky

Při regulaci účetního výkaznictví „je rozhodujícím nástrojem řízení účetnictví zákon a regulace je primárně zaměřena na výstupy z účetnictví, tj. účetní výkazy, které ze zákona musí splňovat požadavky uživatelů účetních informací.“²² Vychází se

¹⁹ PROCHÁZKA, D. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*, s. 52-53.

²⁰ tamtéž, s. 53.

²¹ tamtéž, s. 55.

²² ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*, s. 26.

z požadavků kladených na účetní výkazy jejich uživatelů, tedy manažerů, vlastníků a řady externích subjektů. Požadavky na výkazy jsou často zakotveny i v neúčetních normách (například obchodní zákoník, zákon o burzách) a i když zde hraje hlavní roli regulace účetních výkazů, může být regulováno i běžné účetnictví. To však na základě účetního výkaznictví ve formě účetních standardů.²³

Tato regulace vychází z teorie veřejného zájmu. Argumentem pro povinné výkaznictví podle stejných pravidel je, že umožňuje „rychlejší a snadnější vyhodnocení předkládaných účetních informací uživateli. Jednotný systém účetního výkaznictví zvyšuje srovnatelnost informací v čase i prostoru a snižuje u uživatelů náklady na jejich zpracování.“²⁴ Důvěra ve výkaznictví jakožto dobrovolné vykazování informací závisí do velké míry na trestech za porušení žádaného chování. Regulace účetních výkazů dále zabraňuje zadržování soukromých informací pro osobní prospěch. Dalším argumentem pro veřejnou regulaci účetních výkazů je vznik pozitivních externalit daného odvětví či ekonomiky, protože pokud by se informace zveřejňované jednotlivými podniky lišily, museli by uživatelé vynakládat náklady na získání srovnatelných informací. Touto regulací jsou tak dosaženy ekonomické přínosy a úspory při získávání informací pro rozhodování. Toto může být ovšem splněno i samoregulací, kterou ovšem veřejná regulace deformuje. Měl by být splněn požadavek, že regulace přinese vyšší užítky, než kdyby regulátor žádné kroky nepodnikl. Tady se naskýtá problém měření užítku regulace a samoregulace trhu. Zastánci externí regulace zmiňují například riziko tržního selhání v případě ponechání libovůle subjektům. Odpůrci pak například argumentují tím, že povinnost informovat i o nepříznivých informacích vede k některé subjekty k nepravdivému informování a zlepšování obrazu.²⁵

1.2.2 Regulace účetních předpisů

„Při regulaci běžného účetnictví právní normou jsou předmětem regulace jednotlivé účetní transakce, tj. regulace upravuje (v různém stupni podrobnosti) metodické postupy účtování, protože ty předurčují obsah účtů, z nichž se pak provede shrnutí do účetních

²³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/LAS*, s. 13.

²⁴ PROCHÁZKA, D. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*, s. 57.

²⁵ tamtéž, s. 56-65.

výkazů. Účetní výkazy jsou proto upraveny jen formálně, a to buď jednotně či jen jako doporučené vzory.“²⁶ Existují dvě vysvětlení pro podrobení účetních předpisů veřejné regulaci. Prvním je, stejně jako u výkaznictví, veřejný zájem a druhým je, že účetní standardy mají charakter veřejného statku.

Může jít o slabé usměrňování, ale i o silnou regulaci, směřující k jednotným řešením. „Se zvyšující se mírou tohoto druhu regulace se účetní profese ocitá stále více pod tlakem státní (či obdobné) instituce pověřené řízením účetnictví, méně pod vlivem obecně uznávaných účetních pravidel a ověřených postupů (standardů) reprezentujících „dobrou praxi“.“ To může vyvrcholit až k uniformnímu modelu účetnictví se závaznými účtovými osnovami, které stanovují názvy a čísla účtů, které je jednotka povinna užívat k zachycení svých hospodářských operací. Hlavní nevýhodou je nepružnost této regulace, kdy každá změna musí projít náročným legislativním procesem.²⁷

1.3 Účetnictví dle ČÚL

Tato kapitola se zabývá úpravou účetnictví dle české legislativy. V první podkapitole je krátce osvětlena historie vývoje účetnictví na českém území. Druhá podkapitola se pak už zabývá samotnou úpravou českého účetnictví v současnosti.

1.3.1 Vývoj českého účetnictví

„Pro české země bylo z hlediska vývoje systematických zápisů skutečností v hospodaření nejrůznějších celků (zejména zpočátku měst, ale i jednotlivých obchodníků a peněžníků) rozhodující blízké sousedství německých států a příslušnost českého království i moravského markrabství ke „Svaté říši římské národa německého“. Podle výsledků dosavadního zkoumání se zdá, že původně obchodníci (kupci) usedlí na našem území používali neúplně jednoduché účetnictví, anebo účtovali sice podvojně,

²⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*, s. 27.

²⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*, s. 11.

ale podle zásad jednoduché kameralistiky účtovali pouze o příjmech peněz (a odkud) a o výdajích peněz (a nač).“²⁸

Za panování císaře Karla IV. se k nám rozšířilo podvojně účetnictví, a to díky příchodu italských odborníků na mincování stříbra, s kterými přišli na naše území účetní písaři, kteří vedli zápisy o všech operacích při mincování. Legislativní pravidla přišla po zániku říše římské a vzniku Rakouského císařství, kde důraz byl kladen na daňové povinnosti v Říšském obchodním zákoníku 1862/3. Po vzniku samostatné Československé republiky účetnictví navazovalo na Říšský zákoník pouze s určitými aktualizacemi vyplývajících z požadavků hospodářství. Oblast účetnictví byla specifikována pouze malým okruhem problémů a ustanovení vycházela z daňových požadavků. Tento systém se změnil až v roce 1939 vznikem Protektorátu Čech a Moravy, kdy se účetnictví začalo řídit ustanoveními platnými v Německu.²⁹

Po druhé světové válce se vrátila podoba úpravy účetnictví platná před vznikem Protektorátu. V roce 1945 se znárodnily klíčové průmysly, banky a peněžnictví. Byl přijat zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví, který stanovil některé účetní kategorie a pojmy, například rozdělení účtů na rozvahové a výsledkové. V letech 1946 a 1947 vyšlo několik vyhlášek, které legislativně upravovaly hlavní části účetnictví – například závazná směrnice o organizaci finančního účetnictví průmyslových podniků, směrnice pro provozní účetnictví průmyslových podniků, směrnice pro investiční účetnictví, směrnice pro mzdové účetnictví, směrnice pro skladové účetnictví, směrnice pro finanční účetnictví peněžních ústavů a peněžních podniků a směrnice pro vzor účetní závěrky průmyslových podniků. Tato éra jednotné soustavy podnikového účetnictví skončila přijetím zákona č. 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidenci v roce 1951. Spolu s dalšími normami tak začalo centrálně a plánovitě řízené hospodářství. V roce 1965 přešlo uspořádání účetnictví na Jednotnou účtovou osnovu pro hospodářské organizace. Rokem 1975 začíná reorganizace československého účetnictví vydáním nové účtové osnovy

²⁸ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 255.

²⁹ tamtéž, s. 255-256.

a směrnic pro vedení účetnictví, nově organizováno v jednom okruhu s organizací nákladů podle druhu nebo účelů.³⁰

„S přechodem na účetnictví v tržním hospodářství po roce 1990 a po rozdělení Československa na dva státy, Českou republiku a Slovensko, je v České republice platnou normou účetní systém, který je dvouokruhový, obsahuje informace potřebné pro vnitropodnikové hodnotové řízení probíhajících procesů a informace, které jsou poskytovány vnějším uživatelům účetních výkazů pro jejich hospodářská rozhodnutí. Účetní zobrazení probíhajícího koloběhu investovaného kapitálu odpovídá informačním potřebám samostatně vedené jednotky (podniku, obchodní korporace) v prostředí tržních vztahů. Nepřestává rovněž probíhat legislativní proces, kterým je účetnictví (a hlavně účetní výkazy) plynule přizpůsobováno potřebám jednotného ekonomického prostředí Evropské unie a postupné přijímání pravidel standardizované účetní závěrky ve smyslu mezinárodně uznávaných zásad.“³¹

1.3.2 Účetnictví v současné době

V současné době je účetnictví podnikatelských subjektů upraveno následujícími předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví,
- Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví,
- České účetní standardy,
- další související předpisy.

K 1. 1. 2016 dochází k novele zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek a dalších předpisů souvisejících s účetnictvím. „Co vedlo k tak rozsáhlé novele zákona

³⁰ JANHUBA, M. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*, s. 256-259.

³¹ tamtéž, s. 259.

o účetnictví, nalezneme v důvodové zprávě Ministerstva financí České republiky k vládnímu návrhu dané novely, jenž je součástí sněmovního tisku 398/0. Cílem právní úpravy je transpozice směrnice 2013/34/EU do zákona o účetnictví, a proto byla do textu zapracována řada změn, z nichž bych uvedla zejména následující:

- zavedení kategorizace účetních jednotek,
- zavedení kategorizace konsolidačních skupin,
- stanovení subjektu veřejného zájmu,
- povinnost sestavit a zveřejnit zprávu o platbách,
- znovuzavedení jednoduchého účetnictví a jeho nová úprava,
- doplnění definice a použití reálné hodnoty,
- omezení vyplácení dividend,
- účel účetní závěrky,
- doplnění definice rezerv,
- ověřování účetní závěrky auditorem,
- způsob zveřejňování,
- oceňování zásob vlastní výroby,
- povinnost sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu pro střední a velké účetní jednotky,
- úprava formulace událostí po rozvahovém dni,
- sestavení závěrky ve zkráceném rozsahu pro malé a mikro účetní jednotky,
- malé a mikro účetní jednotky nemají povinnost zveřejnit výkaz zisku a ztráty.³²

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Dle § 1 tento zákon „upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.“³³ Dále tento paragraf obsahuje taxativní výčet subjektů, které jsou účetní jednotkou, a tudíž se na ně vztahuje tento zákon. Jedná se například o právnické osoby se sídlem na území České republiky, organizační složky státu, fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku, zahraniční právnické osoby

³² KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2016*, s. 9.

³³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

a jednotky, které jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují činnost podle zvláštních právních předpisů a další.

Jak již bylo zmíněno, nově přibyla kategorie účetních jednotek. Členění lze najít v příloze diplomové práce. „Tato nová kategorizace účetních jednotek má vliv na další povinnosti stanovené tímto zákonem. Jedná se například o následující povinnosti:

- která účetní jednotka je povinna provádět audit,
- kdo povede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- kdo bude moci sestavovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu,
- kdo nebude sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- kdo nemusí ve finanční zprávě uvádět nefinanční informace,
- kdo nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty,
- kdo nepoužije ocenění reálnou hodnotou.“³⁴

Dále jsou definovány malé, střední a velké skupiny účetních jednotek. Tyto skupiny se skládají z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek. Princip členění je stejný jako u účetních jednotek.

„Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“³⁵ Takto vymezuje předmět účetnictví § 2 zákona. Bližší vysvětlení toho, co jsou to náklady, výnosy, aktiva, pasiva a výsledek hospodaření v zákoně nenajdeme, to se musíme podívat do příslušných vyhlášek.³⁶

Účtuje se podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a to do období, s nímž časově a věcně souvisí. Pokud tohoto není možné dosáhnout, mohou se účtovat i v období, v němž byly tyto skutečnosti zjištěny. Účetním obdobím

³⁴ KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2016*, s. 17.

³⁵ Zákon č. 563/1991 Sb.

³⁶ KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2016*, s. 23.

je 12 po sobě jdoucích měsíců, není-li stanoveno jinak. Toto období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářský rok je období, které začíná prvním dnem měsíce jiného než ledna. Dále paragraf 3 stanovuje taxativní výčet případů, kdy je účetní období delší než 12 měsíců a za jakých podmínek lze uplatnit hospodářský rok.³⁷

Paragraf 4 stanovuje povinnost vést účetnictví od vzniku účetní jednotky do jejího zániku. Dále pak odstavec 8 zakotvuje povinnost „dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.“³⁸ Dále pak určuje, co prováděcí předpisy upravují, jedná se například o rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu, metody konsolidace účetní závěrky, vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce a další. Další důležitý požadavek je kladen na vedení účetnictví v českých korunách a českém jazyce.

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“³⁹ Tento požadavek na účetnictví je zakotven paragrafem 7 zákona. V dalších odstavcích je definováno, že zobrazení je poctivé, pokud jsou užity účetní metody způsobem dosahujícím věrnosti. Jako věrné zobrazení je považováno, jestliže obsah položek účetní závěrky je v souladu se skutečným stavem. Účetní jednotka je povinna účtovat za předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a v příloze účetní závěrky musí být uvedena informace o použitých účetních metodách.

Obdobnou důležitost pro vedení účetnictví má i § 8, který říká, že „účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem

³⁷ Zákon č. 563/1991 Sb.

³⁸ Zákon č. 563/1991 Sb.

³⁹ Zákon č. 563/1991 Sb.

zaručujícím trvalost účetních záznamů.“⁴⁰ Správné je, pakliže neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním předpisům. Úplně znamená zaúčtování všech účetních případů, které měla povinnost zaúčtovat podle § 3 a sestavila účetní závěrku. Průkaznost účetnictví je splněna za předpokladu, že účetní záznamy jsou průkazné (definováno v §33a) a byla provedena inventarizace. Tento paragraf uzavírá první část, která se zabývá obecnými ustanoveními.

Část druhá zákona se zabývá rozsahem vedení účetnictví, účetními doklady, účetními zápisy a účetními knihami. Pro některé účetní jednotky existuje možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu neboli jednoduché účetnictví. Další paragrafy definují, co jsou to účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy a stanovují na ně požadavky. § 14 definuje směrnou účtovou osnovu takto: „Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky.“⁴¹ Poslední paragraf řeší otevírání a uzavírání účetních knih.

Paragrafy 18 až 23 tvoří třetí část zákona a zabývají se účetní závěrkou. Ta je nedílným celkem, který tvoří:

- a) rozvaha (balance)
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b).

Obchodní společnosti pro účely závěrky sestavují i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tato povinnost se netýká malých a mikro jednotek.

Účetní závěrka musí obsahovat:

- obchodní firmu nebo název a sídlo nebo obchodní firmu nebo jméno, bydliště a sídlo, liší-li se od bydliště,

⁴⁰ Zákon č. 563/1991 Sb.

⁴¹ Zákon č. 563/1991 Sb.

- identifikační číslo osoby, pokud je účetní jednotce přiděleno a informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách,
- právní formu, případně informaci o likvidaci účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu.

Důležitým paragrafem je paragraf 19a, který upřesňuje použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky. „Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.“⁴²

Následující část zákona se zabývá způsoby oceňování. „Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek nebo jeho části a závazky způsoby podle tohoto zákona.“⁴³ V této části jsou řešeny i přepočty cizí měny na českou. Ocenění je možné pomocí pořizovacích cen, reprodukční pořizovací cenou, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou. § 25 stanovuje způsob oceňování pro jednotlivé položky majetku a závazků. Jednotlivé způsoby jsou uvedeny v tabulce, která je součástí příloh.

Inventarizací se zabývá pátá část. Tento pojem znamená zjišťování skutečného stavu veškerého majetku a závazků a ověřování, zda se shoduje se stavem účetním. Inventarizace se provádí k okamžiku sestavování účetní závěrky. Účetní jednotka má možnost provádět inventarizaci i průběžně. Doba prokazování provedení je stanovena na 5 let. V praxi se jedná o fyzickou inventuru u majetku, u které lze vizuálně zjistit jeho evidenci, a o dokladovou inventuru u závazků a majetku, u které nelze vizuálně zjistit jeho evidenci. Inventuru lze provést nejdříve 4 měsíce před a nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni. To se netýká průběžné inventarizace.

⁴² Zákon č. 563/1991 Sb.

⁴³ Zákon č. 563/1991 Sb.

Další části se zabývají úschovou účetních záznamů (část šestá) a povinnostmi, které účetní jednotka v této oblasti musí dodržovat. Sedmá část se týká povinnosti sestavit zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země. Osmá část obsahuje společná, přechodná a závěrečná ustanovení, například vymezení účetního záznamu, jako nástroje umožňující vedení účetnictví tohoto zákona, dále průkaznost účetního záznamu, správní delikty za porušení povinností a další. § 36 například zakotvuje existenci Českých účetních standardů vydávaných ministerstvem, které mají zajistit vyšší míru srovnatelnosti účetních závěrek.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Kromě zákona o účetnictví jsou v českém prostředí pro vedení účetní evidence důležité i prováděcí vyhlášky navazující na zákon. Tato vyhláška se týká podvojného účetnictví podnikatelů. Existují pak i další prováděcí vyhlášky, například pro banky, pojišťovny, vybrané účetní jednotky a další.

V této vyhlášce je stanoveno zejména:

- účetní závěrka – rozsah, obsahové vymezení položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
- směrná účtová osnova,
- účetní metody a jejich použití, například odpisování, kurzové rozdíly,
- konsolidovaná účetní závěrka.⁴⁴

České účetní standardy

Jejich existence vyplývá z § 36 Zákona č. 563/1991 Sb. „Tvorbu a vydávání Českých účetních standardů zajišťuje Ministerstvo financí. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování; obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů a nesmí ani obcházet jejich účel. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních

⁴⁴ SKÁLOVÁ, J. *Podvojně účetnictví 2016*, s. 13.

metodách podle zákona o účetnictví.“⁴⁵ Vybrané účetní jednotky jsou povinny se standardy řídit. Ostatní účetní jednotky se od nich mohou odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., jsou stanoveny standardy, jejichž přehled je možný nalézt v příloze diplomové práce.

1.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Tato kapitola se bude zabývat stále více aktuální problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví neboli IFRS. Toto označení znamená jak samotné vydávané standardy, tak se tento výraz zažil i jako obecné označení zahrnující veškeré složky standardů.

1.4.1 Vývoj IFRS

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) jako nezávislá profesní instituce. Zakládajícími členy byly profesní účetní instituce z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Irska a USA. V roce 1983 se stávají členy IASB všechny profesní organizace z Mezinárodní federace účetních (IFAC). IASB je řízen Radou složenou ze 13 představitelů z různých zemí, kteří jsou jmenováni Radou IFAC. Nezávislost byla dosažena financováním pomocí příspěvků členů, prodejem publikací, příspěvků od IFAC a dalších institucí (podniků, účetních firem). V roce 1995 vznikl poradní sbor (SAC – Standing Advisory Committee), ve kterém byli odborníci účetní profese, a sloužil k připomínkování činnosti Rady, k zapojování veřejnosti do práce IASB a vyhledávání zdrojů financování. Dva roky na to, tedy v roce 1997, byl vytvořen Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee), jehož úkolem je posouzení sporných účetních problémů v praxi a vytváření interpretací sloužících ke sjednocení metodik řešení těchto problémů v kontextu standardů. Standardy

⁴⁵ SKÁLOVÁ, J. *Podvojně účetnictví 2016*, s. 13.

vydávané IASC jsou nazývány zkratkou IAS znamenající International Accounting Standards.

Na konci roku 1999 byla zahájena tvorba nové organizační struktury za účelem zefektivnění činnosti IASC. To vedlo ke vzniku Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation), který zajišťuje financování činnosti prostřednictvím příspěvků. Nadace je řízena 22 správci ze všech kontinentů světa, aby byla zajištěna územní vyváženost. V roce 2010 se nadace přejmenovala na IFRS Foundation. Správci volí členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Tento orgán začal fungovat v roce 2001 a je odpovědný za tvorbu celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. Tyto standardy už nejsou nazývány IAS, ale jako IFRS (International Financial Reporting Standards), tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Standardy vytvořené před vznikem IASB jsou nadále platné a pořád označovány IAS. Změna se dotkla i poradního sboru, který má přibližně 50 členů a již není nazýván SAC, ale IFRS Advisory Council. Standing Interpretations Committee byla nahrazena IFRS Interpretations Committee (dříve nazýváno IFRIC, které je nadále používáno jako označení vydávaných interpretací).⁴⁶

1.4.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

„IFRS jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace finančního výkaznictví. Jejich základním cílem je poskytnout filozofii a metodické postupy uplatňované při sestavování účetních výkazů pro široce vymezenou skupinu externích uživatelů pro jejich racionální ekonomická rozhodování.“⁴⁷

Každý rok vychází publikace vydávaná IASB s kompletní a aktualizovanou verzí IFRS. První základní částí IFRS je Koncepční rámec, který stanovuje kvalitativní charakteristiky, základní účetní zásady a předpoklady, jednotlivé účetní kategorie, oceňování a podnikovou podstatu. Rámec následují samotné standardy, tzn. IAS

⁴⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 5-7.

⁴⁷ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 27.

a IFRS. „Standards nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován, aby zachytil nejlepší přístupy účetní praxe. Při své činnosti rada spolupracuje s tvůrci národních účetních standardů a odbornou veřejností v nejširším slova smyslu.“⁴⁸ Po standardech přichází na řadu interpretace SIC a IFRIC, významový slovník a index. Tvorba standardů má určitý proces, do kterého může svým způsobem zasahovat i odborná veřejnost. Proces je následující:

- a) konzultace se SAC o vhodnosti tématu,
- b) tvorba poradní skupiny, která poskytuje doporučení při řešení projektu,
- c) zveřejnění diskuzního materiálu k veřejnému připomínkování,
- d) zveřejnění návrhu k veřejnému připomínkování,
- e) publikace zdůvodnění závěrů v rámci zveřejněného návrhu,
- f) posouzení připomínek obdržených ve lhůtě,
- g) schválení standardu minimálně osmi členy IASB, musí být zveřejněny i nesouhlasné názory,
- h) publikace zdůvodnění závěrů v rámci standardu.⁴⁹

V současné době k 1. 1. 2016 zahrnuje komplex IFRS:

- Předmluvu
- Koncepční rámec
- 16 standardů IFRS
- 25 standardů IAS (neúplná řada čísel 1 až 41)
- 13 interpretací IFRIC
- 5 interpretací SIC.⁵⁰

Koncepční rámec

Je základním teoretickým východiskem celého systému Mezinárodních účetních standardů. Předlohou mu byl koncepční rámec US GAAP, ale na rozdíl od něj

⁴⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 6.

⁴⁹ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 30.

⁵⁰ IFRS Foundation. Unaccompanied Standards. ifrs.org [online]. Dostupné z: www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx

se neskládá z konkrétních standardů, ale předchází jim. Tvoří základ pochopení IFRS, protože obsahuje souhrn platných principů, ze kterých IFRS vycházejí.⁵¹

Vznikl v roce 1989, a proto prochází procesem přepracování. Přepracování Koncepčního rámce má několik fází s různým tematickým zaměřením – cíle a kvalitativní charakteristiky; definice prvků, rozpoznání a odúčtování; oceňování; koncept vykazující jednotky; meze účetního výkaznictví, prezentace a zveřejnění; účel a status Koncepčního rámce; aplikace pro neziskové účetní jednotky; případné další otázky. Jednotlivé fáze jsou v různých stádiích, některé již byly do rámce zapracovány a na některých ani nebyly zahájeny práce. „V Koncepčním rámci je vymezen:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.“⁵²

Rámec je takovým základním konceptem, ze kterého vychází požadavky jednotlivých standardů. Jedná se o elementární nástroj sjednocení sestavování účetní závěrky. Platí, že pokud není oblast upravena samostatným standardem, uplatňují se obecné principy Koncepčního rámce. Ve výjimečných situacích, kdy je standard v rozporu s rámcem, má aplikační přednost konkrétní standard. Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Cílem účetní závěrky je informovat o finanční situaci a jejích změnách. Výkaz o finanční situaci (statement of financial position, rozvaha) podává informace o finanční situaci a výkaz o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income) zase o změnách ve finanční situaci. Koncepční rámec klade na účetní závěrku dva základní požadavky:

⁵¹ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 61.

⁵² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 16.

- aktuální báze – finanční situace v závěrečné odráží výsledky transakcí a skutečností v období, kdy k nim dochází, tudíž je potřeba pro časové rozlišení, dohadné položky a rezervy,
- předpoklad trvání účetní jednotky – účetní závěrka je sestavena za předpokladu trvání podniku v budoucnosti; pokud má o tomto podnik pochybnosti, musí v závěrečné zveřejnit, že tento předpoklad není splněn.

V IAS 1 s názvem Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, jsou dále uvedeny další dva předpoklady závěrky:

- periodicita vykazování – výkazy se sestavují nejméně jednou ročně za účetní období, kterým je kalendářní nebo hospodářský rok,
- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti – k tomu vede správná aplikace IFRS.⁵³

Dále rámec vymezuje dvě hlavní kvalitativní charakteristiky závěrky:

- relevantnost – „relevantní finanční informace jsou schopné činit rozdíly mezi rozhodnutími uživatelů, tj. taková finanční informace má předvídací nebo potvrzující hodnotu“⁵⁴
- věrná reprezentace – „finanční informace musí věrně reprezentovat jevy, které zachycuje; proto zachycení musí být úplné, neutrální a bez chyb.“⁵⁵

Ty jsou pak dále doplněny o následující požadavky:

- srovnatelnost – takové vyjadřování informací, aby bylo možné porovnat informace s jinou jednotkou nebo podobnou informací v rámci jednotky za jiné období,
- ověřitelnost – ubezpečuje uživatele, že jsou ekonomické jevy věrně reprezentovány,
- včasnost – dostupnost informací v době, kdy je schopná ovlivnit rozhodnutí,
- srozumitelnost – jasná klasifikace, popis a prezentace informací.

⁵³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 16-18.

⁵⁴ JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, s. 76.

⁵⁵ tamtéž, s. 76.

Koncepční rámec dále definuje části účetní závěrky, a to:

- aktiva – zdroj kontrolovaný jednotkou, který je výsledkem minulých událostí, očekává se od něj budoucí ekonomický užitek,
- závazky – výsledek minulých událostí, jehož vypořádání bude znamenat odtok zdrojů,
- vlastní kapitál – zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech jejích závazků,
- výnosy – zvyšují ekonomické užitky během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků
- náklady – snižují ekonomické užitky během účetního období snižováním aktiv či zvyšováním závazků.

V rámci IFRS se používá několik základů ocenění:

- „historické náklady (historic cost), kdy aktiva a závazky jsou zaúčtovány v poskytnuté či přijaté částce k datu vzniku aktiva nebo závazků,
- momentální náklady (current cost), kdy aktiva a závazky jsou zaúčtovány v momentální částce, kterou by jednotka nyní poskytla či přijala,
- realizovatelná hodnota (realisable value), kdy aktiva jsou zaúčtována v odhadované prodejní ceně,
- současná hodnota (present value), kdy aktiva a závazky jsou zaúčtovány v jejich současné hodnotě.“⁵⁶

Standardy

Každý standard se zabývá určitou oblastí, kterou upravuje a má zpravidla následující formální strukturu:

- obsah,
- úvod – důvody pro vydání a hlavní východiska,
- samotný text – obsahuje zpravidla cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, pravidla pro rozpoznání upravovaného prvku či transakce, oceňování, požadavky na zveřejnění, datum účinnosti,
- dodatky, ilustrační příklady, aplikační poznámky,

⁵⁶ JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, s. 76-77.

- zdůvodnění závěrů,
- u některých implementační příručka.⁵⁷

1.5 US GAAP

„Všeobecně uznávané účetní standardy – US GAAP patří do skupiny anglosaských účetních modelů (systémů). Zakládají takový účetní systém, který apriori informuje především investory, majitele akcií, držitele dluhopisů a další zájmové skupiny operující na rozvinutém trhu a využívající jeho nástroje. Systém není určen k umožnění státního dozoru nad organizacemi a zajištění kvalitního výkonu daňové správy, ale především k tomu, aby poskytoval odpovídající informace investorům. To je základní filosofie, na níž je založen.“⁵⁸

US generally accepted accounting principles (Obecně přijímané účetní zásady USA) neboli US GAAP jsou účetními zásadami Spojených států amerických. Je to soubor pravidel a podrobných postupů, kde se zásady stávají obvykle obecně přijímanými bez nutnosti formálních předpisů. Jsou výsledkem zkušenosti, rozumu, zvyku a praktických nezbytností a jejich cílem je zjištění a zveřejnění ekonomické aktivity. Vývoj těchto standardů byl započat na konci 20. let minulého století jako reakce na ekonomickou krizi. Americký institut účetních, později přejmenovaný na Amerických institut certifikovaných veřejných účetních, vytvořil výbor, který měl za úkol zpracovat základní účetní pravidla. Ta byla zveřejněna v Účetním výzkumném bulletinu (Accounting Research Bulletin neboli ARB) vycházejícím až do 50. let, kdy byl založen Výbor pro účetní pravidla (Accounting Principles Board), který se zabýval tvorbou účetních pravidel. V roce 1973 byl nahrazen Radou pro účetní standardy (FASB), která vznikla z důvodu požadavku Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) na existenci podrobných a přísných standardů.⁵⁹ „FASB vychází z toho, že účetní standardy jsou důležité pro správné fungování ekonomiky, neboť při rozhodování o alokaci peněžních prostředků je třeba vycházet ze správných, přesných a pochopitelných finančních informací. Standardy jsou založeny na výzkumu, který

⁵⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 14

⁵⁸ FICBAUER, J. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*, s. 21.

⁵⁹ JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, s. 49-50.

provádějí FASB a jiné společnosti. Veškerá činnost FASB je otevřená vůči veřejnosti.“⁶⁰

Koncepční rámec US GAAP je v současné době prezentován v šesti standardech nazývaných Statements of Financial Accounting Concepts. Jejich účelem je zakotvení všeobecných zásad, definic a způsobů myšlení pro účetnictví, ale i pro tvorbu konkrétních standardů. Tyto základní principy pak pomáhají řešit problémy, které nejsou dosud řešeny samostatnou úpravou.⁶¹

SFAC	Název	Termín vydání
1	Cíle finančního výkaznictví podnikatelských subjektů (nahrazen SFAC 8)	Listopad 1978
2	Kvalitativní charakteristiky účetních informací (nahrazen SFAC 8)	Květen 1980
3	Nahrazen SFAC 6	
4	Cíle finančního výkaznictví nepodnikatelských subjektů	Prosinec 1980
5	Rozpoznání, kvantifikace ve finančních výkazech podnikatelských subjektů	Prosinec 1984
6	Prvky finančních výkazů	Prosinec 1984
7	Použití informací o peněžních tocích a současné hodnotě pro oceňování	Únor 2000
8	Cíle finančního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky účetních informací (nahrazuje SFAC 1 a 2)	Září 2000

Tabulka 2 Koncepční rámec US GAAP

zdroj: BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 50.

⁶⁰ JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, s. 50.

⁶¹ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 49-50.

US GAAP je založen na pěti všeobecně uznávaných zásadách:

- a) zásada historické ceny (historical cost)
 - veškeré účetní případy se účtují na základě historických, tj. pořizovacích cen,
- b) zásada uznávání tržeb (revenue recognition)
 - uznaná tržba je ta, která je realizovaná nebo realizovatelná (existuje výměna za peníze nebo příslib zaplacení) a zasloužená (dodavatel splní vše, co je jeho povinností),
- c) zásada časové a věcné souvislosti (matching principle)
 - správné třídění výdajů a následně nákladů, vznikají důvody pro časové rozlišení a dělení aktiv na krátko a dlouhodobá; výdaje se tedy uznají jako náklady až ve chvíli, kdy umožňují vznik tržbám,
- d) zásada plného sdělení či úplné informovanosti (full disclosure)
 - finanční výkazy obsahují dostatečné informace tak, aby byly kompletní a vypovídající bez zbytečné rozsáhlosti,
- e) zásada omezení (constrain), spočívající v upřednostnění:
 - ceny proti užitečnosti – pokud jsou náklady na zajištění informovanosti uživatelů nepřiměřeně vysoké, pak se určí daná skutečnost odpovídajícím odhadem,
 - průmyslových zvyklostí – upřednostňování dlouhodobých praktik ve vykazování v daných odvětvích,
 - opatrnosti – konzervativní pohled na všechny informace,
 - rovnováhy kvalitativních charakteristik – vyvážené posouzení podstatných kvalitativních charakteristik ovlivňujících rozhodování,
 - včasnosti podání informací,
 - významnosti a podstatnosti informací neboli upřednostnění obsahu před formou – podstatné informace musí být vykazovány tak, aby nebyly zavádějící.⁶²

„Základní stavební prvky účetnictví tak, jak je specifikuje US GAAP, jsou:

⁶² FICBAUER, J. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*, s. 21-24.

- majetek (aktiva) – assets, což je pravděpodobná ekonomická výhoda obdržená anebo kontrolovaná ekonomickou jednotkou v důsledku minulých (historických) transakcí anebo událostí, kde kontrola je přitom exkluzivním právem čerpat ekonomické výhody a zabránit ostatním, aby dělali totéž,
- závazky – liabilities, kdy závazek je pravděpodobná budoucí oběť ekonomických výhod založená na současné povinnosti ekonomické jednotky směnit majetek anebo poskytnout služby jiné jednotce v budoucnosti v důsledku minulých (historických) událostí anebo transakcí,
- vlastní jmění – equity anebo také čistý majetek je zbytkový podíl na majetku ekonomické jednotky, který zbývá po odečtení závazků,
- investice vlastníků – investments by owners jsou přírůstky vlastního jmění získáním nějaké hodnoty nebo nárůstem kapitálových vkladů vlastníků,
- platby vlastníků – payments to owners jsou úbytky vlastního jmění v důsledku předání majetku a poskytování služeb vlastníků anebo převzetí závazků od vlastníků,
- tržby – revenue jsou kulminací ekonomické činnosti, tržby jsou vzrůstem hodnoty majetku nebo poklesem závazků nebo kombinací obojího jako důsledek dodání zboží, výrobků nebo služeb v rámci hlavní výdělečné činnosti,
- náklady – expenses jsou poklesem hodnoty majetku nebo vzrůstem hodnoty závazků nebo kombinací obojího jako důsledek dodání zboží, výrobků nebo služeb v rámci hlavní výdělečné činnosti,
- zisky – gains jsou vzrůstem hodnoty majetku nebo poklesem hodnoty závazků způsobených něčím jiným než hlavní výdělečnou činností,
- ztráty – losses jsou poklesem hodnoty majetku nebo vzrůstem hodnoty závazků způsobených něčím jiným než hlavní výdělečnou činností,
- souhrnný zisk – comprehensive income je souhrnný – komplexní zisk dosažený za všechny výnosy, náklady, zisky a ztráty.⁶³

⁶³ FICBAUER, J. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*, s. 25.

1.6 Harmonizace účetnictví

„Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví. V Evropě probíhá spolu s ekonomickou globalizací i politické sjednocování v rámci Evropské unie. V návaznosti na tyto procesy stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou nutné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Tlaky na harmonizaci se tedy postupně rozšiřují i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení.“⁶⁴ „První snahy o sjednocení systémů účetnictví byly uskutečněny v Evropě. Datují se do doby vzniku Evropského hospodářského společenství (dále EHS) v padesátých letech. Potřeba harmonizovat účetnictví byla zakotvena již v zakládající smlouvě z 25. 3. 1957, v tzv. římské smlouvě šesticí zakládajících států.“⁶⁵

Existují tři podstatné linie mezinárodní harmonizace účetnictví, a to:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- účetní směrnice Evropské unie,
- národní účetní standardy USA neboli US GAAP.⁶⁶

Slabinou harmonizace pomocí směrnic a nařízení v rámci EU je především fakt, že výsledná podoba těchto dokumentů je dosažena pomocí kompromisů, protože s implementací musí souhlasit všechny státy jednomyslně. Důsledkem je tedy zahrnutí jak prvků kontinentálního, tak anglosaského přístupu k účetnictví. Kompromis je pak ve směrnících zakotven takovým způsobem, kdy je možné volit mezi různými variantami řešení, což omezuje srovnatelnost informací. Tato harmonizace má dva základní problémy. Prvním je nízká harmonizace účetních závěrek v EU a problém s uznáváním takto sestavených finančních výkazů světovými finančními trhy. Proto v roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii evropského účetnictví pomocí Mezinárodních účetních standardů. Tato strategie vyžadovala

⁶⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 3.

⁶⁵ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 20.

⁶⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 3.

sestavení konsolidované účetní závěrky společností kótovaných na evropských burzách dle tehdejších IAS. Dále doporučovala zakomponování řešení problematiky z IFRS do národních úprav.

Důležité pro odstranění konfliktu směrnic a IFRS bylo přijetí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 z 27. září 2001, která mění všechny předešlé účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky. Tato směrnice zakotvovala oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou. Další změna přichází v roce 2003 směrnicí č. 2003/51/ES, která umožňuje státům přiblížit se podobnému, vysoce kvalitnímu výkaznictví IFRS. Starší směrnice však nadále zůstávají rámcem pro účetní jednotky, které nejsou povinny sestavovat výkazy dle IFRS.⁶⁷

„Významnou determinantou vývoje mezinárodní harmonizace je proces konvergence US GAAP a IFRS. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Četné výzkumy analyzují oba systémy regulace, jsou řešeny projekty, které postupně odstraňují difference obou systémů. Nově vznikající standardy IFRS jsou již tvořeny ve spolupráci s FASB.“⁶⁸

V současné době jsou na dvou pólech světových účetních standardů US GAAP a IFRS, kdy IFRS jsou přijímány všemi evropskými akciovými burzami a US GAAP zase těmi americkými. IFRS se snaží o vývoj globálního účetního systému. Oproti US GAAP jsou méně detailní a kladou menší požadavky na povinnost zveřejňovat určité informace. Oba dva systémy mají však stejnou snahu, a to zabránit vedení společností lhát a podvádět akcionáře a věřitele. V roce 2006 došlo k podepsání dohody mezi IASB (tvůrce IFRS) a FASB (tvůrce US GAAP), jejímž smyslem je konvergence obou systémů a následné vytváření standardů společně. V listopadu roku 2007 Komise pro cenné papíry a burzy povolila zahraničním emitentům sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS a neuvádět porovnání s US GAAP. Postupem času dochází k deklaracím o podporování konvergence mezi US GAAP a IFRS a výhod plynoucích

⁶⁷ BOHUŠOVÁ, H. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 20-23.

⁶⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 5.

z jednotných globálních účetních standardů. Tento proces sbližování však potrvá dlouho.⁶⁹

⁶⁹ JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, s. 54-55.

2 ANALÝZA VYBRANÝCH JEVŮ

Druhá část diplomové práce se zabývá analýzou účetní úpravy dlouhodobého hmotného majetku, leasingu jakožto zvláštní formy financování DHM a časového rozlišení tak, jak je řeší tři zkoumané účetní systémy představené v teoretické části. První kapitola bude věnována dlouhodobému hmotnému majetku, druhá leasingu a třetí pak časovému rozlišení.

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

„Dlouhodobým majetkem podniku jsou složky majetku, které slouží v podniku delší dobu, během používání se nespotřebovávají najednou, ale pouze se opotřebovávají.“⁷⁰ Tento dlouhodobý majetek lze pak dále členit na hmotný, nehmotný a finanční.

Dlouhodobý hmotný majetek má následující charakteristiky:

- je hmotné podstaty,
- doba používání přesahuje jeden rok,
- dosahuje výše ocenění stanovené účetní jednotkou při splnění zákonných povinností.

Dalším specifikem dlouhodobého majetku je odepisování, jehož existence je vyvolána následujícími dvěma faktory:

- a) majetek se v závislosti na své povaze fyzicky či morálně opotřebovává, což je z ekonomického a účetního pohledu nutné nějakým způsobem vyjádřit a zahrnout do nákladů podniku,
- b) při pořízení nelze cenu dlouhodobého majetku zahrnout do podnikových nákladů, proto je potřeba nástroj, který tohoto dosáhne.⁷¹

„Odpisy tedy obecně představují peněžní vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku za určité časové období. Tak dochází ke korekci původního ocenění majetku ve vazbě

⁷⁰ MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2016*, s. 22.

⁷¹ LANDA, M. *Podnikové účetnictví*, s. 76-86.

na jeho využívání včetně morálního opotřebování a rozvaha tak vhodněji vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky.“⁷²

V praxi lze dlouhodobý hmotný majetek pořídit mnoha různými způsoby. Jedná se zejména o:

- a) nákup – jeden z nejčastějších způsobů pořízení, kdy účetní jednotce vzniká závazek uhradit kupní cenu dodavateli,
- b) pořízení vlastní činností – vytvoření majetku vlastními prostředky podniku, zejména spotřebou materiálu, výrobků, mzdových nákladů, externích služeb a další,
- c) dar – mezi podnikatelem a darujícím je uzavřena darovací smlouva,
- d) vklad do podniku.⁷³

2.1.1 DHM dle české účetní legislativy

Úpravou této problematiky se v českém právním prostředí zabývají některé paragrafy Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který stanovuje základní postupy účtování za účelem dosažení souladu při používání účetních metod v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Ve vyhlášce se konkrétně jedná o § 7. Ten neposkytuje žádnou obecnou definici, ale rovnou přechází na vymezení jednotlivých položek, a to v návaznosti na jeho vykazování v povinném výkazu rozvaha. Jedná se o:

- pozemky – bez ohledu na výši ocenění, pokud však nejsou zbožím, dále se nejedná o položky, které jsou sice součástí pozemku, ale jsou odpisovány a vykazují se zvlášť jako stavby, pěstitelské celky trvalých porostů nebo jiný dlouhodobý majetek dle odst. 6 písm. a),
- stavby – bez ohledu na výši ocenění nebo dobu použitelnosti, jedná se o:

⁷² BŘEZINOVÁ, H. *Účetnictví I.*, s. 226.

⁷³ LANDA, M. *Podnikové účetnictví*, s. 82.

- i. stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další díla dle zvláštních právních předpisů,
 - ii. právo stavby, pokud není zbožím,
 - iii. otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - iv. technické rekultivace, pokud není stanoveno jinak,
 - v. byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
- hmotné movité věci a jejich soubory
 - i. předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - ii. hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší jednoho roku a výše ocenění stanovené účetní jednotkou, avšak při současném respektování zákonem stanovených povinností, zejména principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
- pěstitelské celky trvalých porostů – jedná se například o vinice, chmelnice, sady od určité míry a hustoty,
- dospělá zvířata a jejich skupiny – na vykazování v dlouhodobém majetku jsou kladeny stejné požadavky jako v případě hmotných movitých věcí a jejich souborů,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek – bez ohledu na výši ocenění, jedná se například o umělecká díla, věcná břemena k pozemku a další,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – pořizovaný majetek po dobu jeho pořizování do doby uvedení do užívání.⁷⁴

Oceňování

Základem úpravy této účetní problematiky v českém prostředí je § 25 zákona o účetnictví, který stanovuje a následně definuje oceňovací základny. Pro oceňování hmotného majetku stanovuje následující oceňovací základny:

- a) pořizovací cena – pro účely zákona se tím rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady, které souvisejí s pořízením,
- b) vlastní náklady – jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i nepřímé náklady přiřaditelné k výrobě; přímé náklady zahrnují pořizovací cenu

⁷⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7 odst. 1–8.

materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady vzniklé v přímé souvislosti s výrobou,

- c) reprodukční pořizovací cena – zákon tím rozumí cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.⁷⁵

Dále přichází na řadu § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., který vymezuje náklady, které mohou být zahrnuty do pořizovací ceny. Jedná se zejména o náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, tj. odměny za poradenství a zprostředkování, správní poplatky, platby za expertízy, patentové rešerše a předprojektové realizační práce,
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné a projektové práce, odstranění porostu a případné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty nebo jiná práva využitá pro pořízení majetku,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování, dekonzervační práce v případě pokračování,
- a další.⁷⁶

V druhém odstavci stejného paragrafu jsou jako protiklad vymezeny i položky, které se nestávají nákladem v rámci pořizovací ceny. Jedná se zejména o:

- opravy a údržbu,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nájemné za stavební pozemek, na které probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,

⁷⁵ § 25 Zákona č. 563/1991 Sb.

⁷⁶ § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady na přípravu a zabezpečení majetku po uvedení do užívání.⁷⁷

Dle odst. 6 § 47 Vyhlášky se ocenění dlouhodobého hmotného majetku snižuje o dotaci na pořízení majetku nebo úhradu úroků zahrnutých do ocenění majetku. Dotace je definována jako bezúplatné plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytované podle zvláštních předpisů.⁷⁸

Odpisování

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 stanovuje, že se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek odepisuje podle § 28 zákona a § 56 vyhlášky a takto vypočítané odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Z vyhlášky vychází, že ne každý dlouhodobý majetek se odepisuje. Neodepisují se především:

- pozemky,
- umělecká díla, jež nejsou součástí stavby,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- najatý či obdobně používaný dlouhodobý hmotný majetek, není-li stanoveno jinak,
- pohledávky,
- zásoby,
- a další.⁷⁹

Ke stanovení odpisů lze použít různých způsobů. Odpisy jsou pak nejčastěji buď funkcí času, nebo výkonu. U výkonových odpisů vycházíme z předem stanovené výše výkonů, které má majetek vytvořit za dobu své životnosti, tzn. například počet ujetých kilometrů u automobilu. V účetním období se pak spočítá poměrná část pořizovací ceny, která bude odepsána na základě výkonu majetku.

⁷⁷ § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁷⁸ § 47 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁷⁹ § 56 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

U časových odpisů si jednotka stanoví předpokládanou dobu odpisování v letech, která je závislá na době užívání vozidla. Může se jednat o odpisy:

- a) lineární – každé období se odepisuje stejné procento z hodnoty majetku,
- b) degresivní – na počátku doby jsou stanoveny vyšší odpisy a procento odpisování se postupně snižuje; metoda vychází z předpokladu, že nový majetek je produktivnější a jeho výkonnost může mít klesající tendenci, například z důvodu morálního opotřebení,
- c) progresivní – na počátku jsou odpisy nižší a procento se postupně zvyšuje; předpokladem je, že na začátku dochází k pomalejšímu opotřebení, například při postupném náběhu výroby.⁸⁰

V praxi je nejčastěji používáno:

- rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby používání,
- odpisů vycházejících z výkonu založeného na výkonových hodinách.⁸¹

2.1.2 DHM dle IFRS

V soustavě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je pro tuto oblast nejdůležitější standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (anglicky Property, Plant and Equipment). „Tento standard se vztahuje na veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti.“⁸² Jeho cílem je stanovit principy pro prvotní uznání a následné účtování pozemků, budov a zařízení.⁸³ Poprvé byl schválen v roce 1982 a prošel několika novelizacemi a v upraveném znění je platný pro všechna účetní období od 1. ledna 2005 a dále.⁸⁴

V rámci standardu IAS 16 jsou pozemky, budovy a zařízení definována jako hmotná aktiva, pokud:

- jsou držena z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům,

⁸⁰ BŘEZINOVÁ, H. *Účetnictví I.*, s. 226.

⁸¹ LANDA, M. *Podnikové účetnictví*, s. 87.

⁸² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 97.

⁸³ DELOITTE. *IFRS in your pocket 2016*, s. 61.

⁸⁴ FICBAUER, J. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, s. 105.

- je očekáváno, že budou využívána déle než jedno účetní období.⁸⁵

Předpokladem pro vykázání aktiva dle tohoto standardu je pravděpodobnost, že z něho bude plynout budoucí ekonomický užitek pro účetní jednotku a pořízení aktiva lze spolehlivě měřit.⁸⁶

Tento standard se ovšem netýká pozemků, budov a zařízení, které jsou upraveny jinými standardy. Jedná se o:

- majetek klasifikovaný jako držený k prodeji dle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti,
- biologická aktiva dle IAS 41 Zemědělství,
- aktiva vznikající při průzkumu a hodnocení nerostných zdrojů dle IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- dobývací práva a zásoby nerostných zdrojů.⁸⁷

Ocenění

Prvotní ocenění aktiva je závislé především na způsobu pořízení. Aktivum může být pořízeno koupí, směnou, dotací, vlastní činností, finančním leasingem nebo darem. Nejběžnější z uvedených možností je nákup. V tomto případě pak do pořizovací ceny spadá:

- kupní cena vč. nerefundovatelných daní (například spotřební daň),
- náklady vzniklé s uvedením majetku do provozu, především:
 - clo,
 - příprava místa,
 - náklady na přepravu a manipulaci,
 - náklady související s instalací a montáží,
 - platby odborníkům (například architektům),
- odhad nákladů na likvidaci a odstranění aktiva.

Pokud by byla platba nebo její část odložena (tzn. provedena za rok a více od pořízení majetku), stává se pořizovací cenou současná hodnota budoucích úhrad. Použitá

⁸⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 97.

⁸⁶ DELOITTE. *IFRS in your pocket 2016*, s. 61.

⁸⁷ FICBAUER, J. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, s. 105.

úroková sazba pro výpočet musí odpovídat úvěrovému riziku nakupující účetní jednotky.⁸⁸

Při pořízení formou směny dochází zároveň k vyřazení stávajícího majetku a pořízení nového. Vykazujeme tedy zisk nebo ztrátu z prodeje a určujeme pořizovací cenu nového majetku. Dle IAS 16 stanovujeme pořizovací cenu, která je zároveň prodejní následovně:

- a) reálná hodnota majetku, který vyřazujeme, upravená o peněžní vyrovnání,
- b) reálná hodnota majetku, který nabýváme, upravená o peněžní vyrovnání, v případech, kdy nelze určit hodnotu dle a),
- c) zůstatková účetní cena vyřazovaného aktiva, nelze-li určit hodnotu dle a) ani b).

Pokud dostane podnik na pořízení majetku státní dotaci, tak existují dva způsoby jejího zachycení. První varianta je totožná s českou legislativou, kdy je pořizovací cena aktiva snížena o výši dotace. Při druhém způsobu zachytíme dotaci jako výnos příštích období, odepisujeme z původní ceny a výnosy příštích období postupně výsledkově rozpouštíme po dobu odepisování majetku. Pokud však existuje pochybnost o tom, že podnik splní podmínky čerpání dotace (i za situace, kdy peníze dostala), tak by musely přijaté peníze být vykazovány jako závazek a nerozpouštěly by se ve výsledovce.

V případě vytvoření majetku klasifikované dle IAS 16 vlastní činností se kromě výše uvedeného aktivuje i hodnota spotřebovaných zásob stanovená dle IAS 2 Zásoby a mzdové náklady stanovené dle IAS 19 Zaměstnanecké požitky.

Se standardem IAS 16 souvisejí další standardy, které je třeba brát v potaz. Jedním z nich je standard IAS 23 Výpůjční náklady. Ten stanovuje povinnost, aby úroky přímo či nepřímo související s pořízením majetku byly součástí jeho pořizovací ceny. Další eventuelní povinností při zařazování aktiva pro dlouhodobé užívání může být i zahrnutí rezervy do pořizovací ceny. To nastává ve chvíli, kdy již při pořízení víme, že na konci používání budeme nuceni vynaložit nějaké prostředky na likvidaci aktiva. Hodnota rezervy bude diskontovaná na současnou hodnotu, protože náklady budou vynaloženy

⁸⁸ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 49–50

až za několik let. Ocenění rezervy bude stanoveno v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

V dalších letech může být aktivum vykazováno buď v pořizovací ceně snížené o oprávky (model pořizovacích cen) nebo v reálných cenách snížených o oprávky (model přecenění). Metoda vykazování se volí pro celou třídu majetku, tzn. například pro všechny pozemky, lodě, nábytek, budovy. Přecenění není nutné činit každoročně, ale je to možné i v delších časových intervalech. To vše za podmínky, že se aktivum nezačne podstatně lišit od své reálné hodnoty.⁸⁹

Odpisování

„Účetní jednotka začíná aktivum odpisovat v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odpisování je zastaveno v okamžiku, kdy je pozbyto (prodáno, zlikvidováno), nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Odpisování nelze tedy přerušit z důvodu, že aktivum není například dočasně využíváno.“⁹⁰

V IFRS je v této oblasti důležitým pojmem zbytková hodnota. Jedná se o předpokládanou částku, kterou by mohl podnik získat na konci doby používání aktiva prodejem. U některých aktiv se jedná o nulovou či bezvýznamnou hodnotu, ale naopak u některých se může jednat o nezanedbatelné částky a princip by se tak měl uplatnit. Tím se dosahuje toho, že je redukován zisk z prodeje na konci doby používání a formou odpisů je do nákladů přesunuta ta část ceny majetku, kterou jednotka skutečně spotřebovala. Je potřeba tuto hodnotu alespoň ke konci účetního období přezkoumat a případně upravit odpisový plán.⁹¹

„Odpisy musí být uplatňovány na komponentním základě. V případě, že se majetek skládá z více samostatných částí, musí být části oceněny, určena jejich životnost a musí být samostatně odepisovány.“⁹² Tento komponentní přístup je nutné použít v podniku

⁸⁹ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 49–66.

⁹⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 106.

⁹¹ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 57–58.

⁹² FICBAUER, J. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, s. 106.

v případě, když mají jednotlivé významné části aktiva jiné doby použitelnosti. Pro zefektivnění je možné slučování nevýznamných položek stejného určení, které jsou následně sledovány a odepisovány společně.

Výše odpisů aktiv závisí především na:

- výši vstupní ceny a případně na stanovené zbytkové hodnotě,
- délce použitelnosti dané časem či výkonem,
- metodě odepisování.

Standardem je doporučeno, aby v souladu se zásadou opatrnosti, byla plánovaná doba použitelnosti kratší než odhadnutá, protože je nemožné správně odhadnout všechny faktory. Při stanovení odhadované doby je třeba brát v úvahu především následující faktory:

- fyzické opotřebení, které je závislé na tom, jak bude aktivum používáno, intenzitě používání a pravidlech pro opravy a udržování,
- morální opotřebení, které se odvíjí od předpokládaného technologického vývoje, který u aktiva může způsobit neekonomickou tvorbu (jsou k dispozici lepší aktiva, která jsou rychlejší, kvalitnější či levnější) nebo pokles poptávky po výrobcích tvořených zastaralým aktivem.⁹³

Při volbě metody odepisování je potřeba zvolení takové metody, která nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy. Metody odepisování jsou následující:

- a) metoda rovnoměrných (lineárních) odpisů – rovnoměrný odpis po celou dobu použitelnosti,
- b) metoda zmenšujícího se základu – odpis je násobkem konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny, kde sazba se vypočte následovně

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}}$$
, kde ZbC je zbytková cena, PC pořizovací cena, n počet let odepisování, ale problémem je při nenulové zbytkové ceně příliš prudká degrese odpisů,

⁹³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 106–111.

- c) metoda DDB – zjednodušený postup metody ad b), který je často i náhradou, kde odpisové procento se rovná násobku (nejčastěji dvojnásobku) lineární sazby,
- d) metoda sumace čísel – základem je proměnlivé procento odpisu z pevného základu (vstupní ceny), kde se odpis stanoví

roční odpis v i – tém roce $= (PC - ZbC)x \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}}$, kde *i* = i-tý rok odepisování,

- e) výkonové odpisy – jsou závislé na předpokládaném celkovém výkonu a výkonech za dané účetní období, kde se stanoví takto

roční odpis $= (PC - ZbC)x \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}},$

u tohoto způsobu je předpoklad na schopnost odhadnout celkový výkon aktiva a je vhodný u strojů a zařízení, kde je přínos přímo úměrný výkonu.⁹⁴

2.1.3 DHM dle US GAAP

Dlouhodobý majetek z pohledu US GAAP představuje taková aktiva, od kterých se očekává, že budou přinášet ekonomický prospěch vykazující jednotky po dobu delší než jeden rok. Pro účely této diplomové práce je nejdůležitějším zdrojem ASC 360 (Accounting Standards Codification), který upravuje obdobně jako IAS 16 pozemky, budovy a zařízení. Dlouhý vývoj US GAAP a významná pozice burzovního trhu je důvodem, proč se jedná o systém tak obsáhlý a na rozdíl od české legislativy, která je hodně obecná, obsahuje pravidla pro spoustu specifických situací.

Většina účetních problémů řešených US GAAP zahrnuje správnost ocenění a časování transakcí. Tento účetní systém klade důraz na zvažování ekonomické podstaty operace. Pokud se rozhodne, že dlouhodobý majetek nebude dále užíván jednotkou, ale bude držen dále pouze za účelem prodeje, tak se dále neodepisuje a je evidován v účetní hodnotě nebo hodnotě fair value sníženou o náklady na prodej, podle toho, která je nižší.⁹⁵

⁹⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 110-112.

⁹⁵ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 444-447.

Ocenění

Prvotní ocenění provádí účetní jednotka ve výši všech nákladů nutných k dopravení aktiva na zamýšlené místo a přípravě k užívání. To seskupuje především:

- cenu dopravy a s tím související pojištění,
- clo,
- provizi za zprostředkování,
- náklady na instalaci,
- náklady související s testováním,
- základy a další náklady na podporu zařízení,
- náklady na skladování a manipulaci,
- spotřební a další daně uvalené na aktivum.

V případě že aktivum představuje jednu či více budov, náklady mohou zahrnovat:

- demolici předchozí budovy na pozemky, stejně jako náklady na přípravu pozemku pro další stavbu,
- architektonické a inženýrské náklady,
- stavební povolení,
- náklady na renovaci budovy k zamýšlenému použití.

Na rozdíl od IFRS americké účetní standardy nevyžadují komponentní odepisování. Ty nezahrnují žádné specifické pokyny k tomuto postupu a účetní jednotka si tak může zvolit agregaci jednotlivých aktiv a jejich vykazování a odepisování, jako by se jednalo o jeden subjekt. Naopak může být zvolen způsob komponentního odepisování, kdy části aktiva s různou dobou životnosti jsou rozčleněny a samostatně vykazovány a odepisovány. I když nejsou stanoveny přímé pokyny, je důležité, aby finanční výkazy poskytovaly dostatečné informace zvolených kritérií a jejich následné konzistentní používání.

Když se jedná o následné oceňování majetku je potřeba pro zvolení správného účetního postupu především zvážit, jestli náklad přinese budoucí užitek, a pokud ano, tak jaké povahy. Pokud náklady zvyšují hodnotu aktiva, tak je to stejný princip jako při pořizování stávajícího aktiva a náklady by měly být kapitalizovány,

avšak v praxi je většinou stanovena hraniční hodnota, do které se výdaje účtují rovnou do nákladů. Zdůvodněním je to, že pro uživatele finančních výkazů takové nepodstatné částky nemají žádný vliv na rozhodování. Pokud dochází při reinstalaci či přeskupení aktiva ke zlepšení produkční efektivity či snížení nákladovosti, může být tento náklad kapitalizován a odepisován. Pokud tomu tak není, jdou výdaje rovnou do nákladů. Přesunutí hmotného aktiva není vnímáno jako zhodnocení a je účtováno jako náklad k datu operace. Výdaje na opravy a udržování jsou vnímány jako náklady, pokud neprodlužují dobu použitelnosti, nezvyšují produktivitu, efektivnost či kapacitu.

Při pořízení dlouhodobého aktiva vlastní činností jsou součástí ocenění všechny přímé náklady na vytvoření (tzn. materiál, mzdy a další). Pokud jde o kapitalizaci nepřímých nákladů, tak je nutné důkladné zvážení zvolené metodiky. Americký institut certifikovaných účetních se k tomuto v jednom svém bulletinu vyjádřil v tom smyslu, že by měly být přiřaditelné ke konstrukci přímo nebo na základě rozeznatelných budoucích užtků. Takže v některých případech mohou být do ceny pořízení kapitalizovány například administrativní náklady jako nepřímé.

Ocenění aktiva by mělo zahrnovat veškeré náklady vynaložené na připravení aktiva k užívání. To v kontextu US GAAP znamená i úrokové náklady. Účelem tohoto pravidla jsou následující skutečnosti:

- zajistit přesnější stanovení nákladů souvisejících s investicemi do aktiva,
- dosáhnout lepší shody nákladů na akvizici, konstrukci a vývoj produktivních aktiv s budoucími obdobími, které budou benefitovat z účinků generovaných aktivem.

V praxi jsou kapitalizovány úroky do historické ceny, pokud jejich pořizování trvá nějaké delší časové období. Typickým příkladem je majetek tvořený vlastní činností nebo kupovaný, na který jsou placeny zálohy. Nejvhodnějším stanovením úrokové míry pro kapitalizaci je použití míry nového úvěru získaného za účelem financování aktiva. Pokud toto není možné, nastupuje stanovení průměru úrokových měr současných úvěrů. To vyplývá z argumentace, že nebýt nového aktiva, mohly být tyto úvěry splaceny,

tudíž nepřímo souvisí s financováním tohoto majetku. Stropem pro zahrnutí úroků do ocenění jsou skutečně vynaložené úroky. Pro kapitalizaci úroků musí být splněny následující podmínky:

- jsou prováděny kroky za účelem připravení aktiva k užívání,
- jsou vynakládány výdaje související s aktivem,
- existují úrokové náklady.

ASC 410-20 stanovuje povinnost pro stanovení budoucích nákladů na likvidaci aktiva a jejich vykazování jako závazek a součást odepisované hodnoty aktiva. To platí v případě, kdy existují právní závazky s odstraněním aktiva. To se případně vztahuje i na leasing.

US GAAP stejně jako IFRS řeší situace, kdy je potřeba provést test na znehodnocení. Ztráta ze znehodnocení by měla být rozpoznána, pouze pokud čistá účetní hodnota není “zpětně získatelná“. To se stanoví porovnáním čisté účetní hodnoty s očekávanými budoucími nediskontovanými peněžními toky. Dle US GAAP může být účetní hodnota vyšší než reálná a nemusí tak při tom docházet k znehodnocení, pokud se tato účetní hodnota shoduje s očekávanými budoucími peněžními toky. Ztráta je stanovena jako rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou. Reálná hodnota je cena, kterou by účetní jednotka dostala na nejvhodnějším trhu za aktivum. Není stanoven žádný specifický interval, po jehož uplynutí by se měla zpětně získatelná částka testovat, místo toho jsou použita kritéria událostí či okolností, kdy k tomu dochází. Jedná se především o:

- značný pokles v tržní ceně aktiva či skupiny aktiv,
- významnou nepříznivou změnu v rozsahu či způsobu, jakým je majetek užíván nebo v jeho fyzickém stavu,
- značně nepříznivou změnu v právních podmínkách nebo obchodním klimatu, která může ovlivnit hodnotu aktiva, včetně zásahu či rozhodnutí regulátorů,
- velké překročení původně plánovaného rozpočtu na pořízení aktiva,
- současný odhad, že bude majetek prodán nebo jinak likvidován podstatně dříve, než je jeho původní očekávaná doba životnosti.

Pokud je dlouhodobý majetek vyřazován prostřednictvím prodeje, musí být majetek překlasifikován do kategorie aktiva drženého k prodeji, a to v takovém okamžiku, kdy dojde ke splnění následujících šesti kritérií:

- kompetentní management společnosti rozhodne o prodeji aktiva,
- aktivum je okamžitě dostupné k prodeji v současném stavu,
- zahájí se program zaměřený na hledání kupce a ostatních aktivit nutných k prodeji,
- není předpoklad, že by bylo nutné plán prodat aktivum změnit nebo úplně zrušit,
- prodej je pravděpodobný a je očekáváno, že se dokončí v horizontu jednoho roku, výjimkou je prodloužení zapříčiněné událostmi a okolnostmi, které jsou nekontrolovatelné účetní jednotkou,
- aktivum je nabízeno na trhu za cenu, která odpovídá jeho reálné hodnotě.

Tato aktiva jsou vykazována buď v účetní hodnotě nebo v hodnotě fair value snížené o náklady na prodej, podle toho, která je menší. Po překlasifikaci není tento majetek dále odepisován. Pokud je majetek vyřazován jinak než prodejem, zůstává do okamžiku samotného vyřazení evidován jako aktivum držené za účelem používání.⁹⁶

Odepisování

Cena hmotného aktiva je spravedlivě alokována do časových období, ve kterých přináší užitek, pomocí správně zvolené odpisové metody. Ta by měla být vybrána na základě vyhodnocení pro systematické a racionální rozvržení odpisů po dobu použitelnosti aktiva snížených o případnou zůstatkovou hodnotu. Doba životnosti aktiva by měla reflektovat několik faktorů, například rychlost technologických změn, rychlost fyzického opotřebování a intenzitu využívání. Metody odepisování jsou buď funkcí času, nebo skutečného fyzického opotřebení. Jedná se o:

- a) straight-line method – odpisy jsou rozvrženy rovnoměrně mezi roky životnosti aktiva,

$$\text{odpis} = (\text{Cena} - \text{zůstatková hodnota}) * \frac{1}{\text{doba životnosti}}$$

⁹⁶ BRAGG, S. Wiley *GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 447-463.

b) zrychlené metody – v počátečních letech životnosti jsou odpisy vyšší než v následujících; jejich volba je vhodná u aktiv, která se opotřebovávají rychleji na svém začátku nebo mají zpočátku vyšší produkční kapacitu, která klesá časem, dalším zdůvodněním jejich použití bývá i to, že majetek s časem potřebuje více oprav a údržby, tudíž se tímto způsobem dosáhne spravedlivého určení nákladů na vlastnění,

a. double – declining method – roční odpis je vypočítán násobením mezi účetní hodnotou na začátku roku a dvojnásobkem rovnoměrné sazby, limitem je pak stanovená zůstatková hodnota majetku,

*roční odpis = účetní hodnota snižena o opravy * (2 * rovnoměrná sazba),*

b. Sum-of-the-years' digit (SYD) method

$$\text{roční odpis} = (\text{cena} - \text{zůstatková hodnota}) * \frac{\text{počet zvyšujících let životnosti}}{\frac{n(n+1)}{2}},$$

c) metody současné hodnoty – odpisy jsou nižší v počátečních letech,

d) units of production method – je založena na vyprodukovaném výkonu za dané období

$$\text{odpis} = \frac{\text{cena} - \text{zůstatková hodnota}}{\text{předpokladané celkové výkony za dobu života}} * \text{výkony za období},$$

e) skupinová metoda – občas se užívá i skupinové metody, tato metoda zprůměruje doby životnosti několika aktiv, které pak odepisuje jako by se jednalo o jeden celek.⁹⁷

2.2 Leasing

Leasing je stále populárnějším a dostupnějším způsobem pořízení majetku. Proto se jím bude následující kapitola zabývat. „Leasing představuje alternativní způsob pořízení majetku a jeho podstatou je úplatné užívání cizí věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou ve vlastnictví leasingové společnosti nebo jiného pronajímatele,

⁹⁷ BRAGG, S. Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles, s. 476-481.

a to po sjednanou dobu.“⁹⁸ Jedním ze základních druhů členění je dle změn vlastnických vztahů předmětu leasingu. V tomto případě dělíme leasing následovně:

- a) operativní – krátkodobý smluvní vztah, při jehož skončení zůstává předmět vlastnictvím pronajímatele,
- b) finanční – má středně až dlouhodobé trvání, na jehož konci dochází k převodu vlastnického práva z pronajímatele na nájemce,
- c) zpětný – dochází k odkupu leasingovou společností předmětu leasingu od původního vlastníka, kterému je následně předmět pronajímán na základě leasingové smlouvy, po jejíž uplynutí přechází vlastnictví zpět na původního majitele.

Pořízení dlouhodobého majetku pomocí leasingu je oblíbené pro své nesporné výhody. Jedná se především o úsporu likvidních prostředků, kdy společnost nemusí vynaložit najednou velký objem peněz. Nebo jde pořídit takový majetek, který by jinak společnost vzhledem k jeho nákladnosti nemohla financovat sama. Na rozdíl od financování bankovním úvěrem je proces pořízení leasingem rychlejší a dosáhnou na něj i společnosti, kterým by bankovní úvěr nebyl poskytnut. Samozřejmě jako u všeho existují i nevýhody, v tomto případě se může jednat o větší náklady na pořízení kvůli zaplacení odměny finanční společnosti a dále nemožnost majetek dále odepisovat po jeho zařazení do majetku, protože byl již odepsán leasingovou společností.⁹⁹

2.2.1 Leasing dle ČÚL

Do češtiny může být tento pojem přeložen jako pronájem dlouhodobého majetku. Nicméně toto anglické slovo se používá už i v českém prostředí a můžeme ho najít i v zákoně o účetnictví a souvisejících předpisech. Při pořízení majetku formou leasingu není účetní jednotka v průběhu jeho používání vlastníkem, a tudíž ho ani nezachycuje v rozvaze, ani ho neodepisuje, sleduje ho pouze na podrozvahových účtech.¹⁰⁰ Jedná se o vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, kde nájemce platí sjednané splátky během předem dohodnutého období za volné užívání pronajatého předmětu. Pronajímatel

⁹⁸ LANDA, M. *Podnikové účetnictví*, s. 94.

⁹⁹ tamtéž, s. 95–96.

¹⁰⁰ ŠTEKER, K. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*, s. 50.

je pak majitelem věci a po uplynutí dohodnuté doby pronájmu může dojít k převodu vlastnického práva na nájemce.¹⁰¹

Operativní leasing

U operativního leasingu je smlouva nastavená tak, že po ukončení doby pronájmu nepřechází vlastnické právo smluvního předmětu na nájemce, ale vrací se zpátky vlastníkov, který jej může znovu pronajmout. Doba pronájmu neodpovídá době životnosti předmětu a během jejího trvání se odepíše pouze část ceny majetku.¹⁰²

„V rámci operativního leasingu je vozidlo využíváno po smluvně dohodnutou dobu nebo smluvně dohodnutý počet ujetých kilometrů, klient nenese rizika spojená s vlastnictvím vozidla a hradí pouze amortizaci vozidla odpovídající době nájmu a skutečně ujetým kilometrům. Leasingová společnost na sebe bere také péči o splnění zákonných požadavků jako je silniční daň, poplatek za rádio a zákonné pojištění.“¹⁰³

Nájemce zařadí pronajatou věc do evidence na podrozvahové účty a samotné nájemné účtuje do nákladů jako spotřebu služeb. Pokud by se jednalo o platby uskutečněné opožděně nebo zaplacené předem, použije pak místo nákladového účtu příslušné účty časového rozlišení.

Na straně pronajímatele dochází k odepisování dle stanoveného odpisového plánu. Přijaté nájemné je účtováno na výnosový účet jako tržba z prodeje služeb buď proti účtu odběratel, nebo přímo proti bankovnímu účtu. Stejně jako u nájemce, pokud se jedná o platbu předem či pozadu, dochází k použití účtů časového rozlišení.¹⁰⁴

Finanční leasing

„Finanční leasing představuje pro účetní jednotku jeden ze způsobů pořízení dlouhodobého majetku. U finančního leasingu se po uplynutí nebo v průběhu sjednané

¹⁰¹ MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2016*, s. 164.

¹⁰² tamtéž, s. 164–165.

¹⁰³ ČLFA. Charakteristika leasingu. [online]. Cit. 2017-03-01. Dostupné z: <http://www.clfa.cz/index.php?textID=1>

¹⁰⁴ MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2016*, s. 164–165.

doby úplatného užívání majetku uživatelem (nájemcem) převádí vlastnictví majetku z vlastníka (pronajímatele) na uživatele (§ 28 ZÚ).“¹⁰⁵

Na rozdíl od operativního pronájmu přechází u finančního veškerá práva a povinnosti z užívání pronajímaného předmětu na nájemce, i když pronajímatel je nadále vlastníkem věci, kterou i vykazuje v rozvaze. Nájemce majetek stejně jako v případě operativního leasingu eviduje v podrozvaze. Na konci finančního pronájmu dochází k odkoupení smluvního předmětu nájem za smluvní nebo zůstatkovou cenu. Dále taky dochází k zařazení do obchodního majetku nájemce.

Účtování probíhá obdobně jako u operativního leasingu, i se stejnými požadavky na časové rozlišení. V případě, že je vyžadována první zvýšená splátka, tak musí být časově rozlišena a dána do nákladů postupně za celé trvání nájmu. Oproti operativnímu pronájmu zde přibývá účetní operace vyřazení majetku a vystavení faktury za prodej pronajatého aktiva na straně pronajímatele a pořízení majetku na straně nájemce.¹⁰⁶

2.2.2 Leasing dle IFRS

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví je leasing prozatím upraven standardem IAS 17 Leasingy. Od 1. ledna 2019 však bude nahrazen novým standardem IFRS 16, který přináší určité změny. Pro vykazování na straně pronajímatele budou platit dále stejná pravidla, některé postupy vykazování se však změní na straně nájemce.

Vzhledem na specifika leasingu byla vytvořena speciální účetní pravidla upravující tuto oblast. „Pravidla jsou obsažena v IAS 17 Leasingy a z praktických důvodů byla v minulosti nastavena kritéria na rozlišení leasingových (nájemních) smluv na finanční a operativní leasing.“¹⁰⁷ To se změní novým standardem, kde už u nájemce budou směřovat víceméně všechny leasingy do rozvahy stejným způsobem jako nyní ty finanční. Pro klasifikaci smlouvy v rámci finančního leasingu musí být splněno mnoho indikátorů. Pokud nejsou naplněny, jedná se o operativní leasing. V jejich vykazování je

¹⁰⁵ ŠTEKER, K. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*, s. 50.

¹⁰⁶ MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2016*, s. 166–167.

¹⁰⁷ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 89.

zásadní rozdíl, proto je podstatné správné posouzení leasingové smlouvy, obzvlášť pokud jsou komplikované a nejednoznačné. Proto zde hraje hlavní roli zásada „obsahu před formou“ a tudíž je důležitější pro klasifikaci skutečný obsah transakcí před formou smlouvy. Tudíž, i když bude smlouva nazvána jako „Smlouva o operativním leasingu“, může být klasifikována jako finanční leasing.¹⁰⁸

V rámci IFRS je leasing chápán jako smlouva nebo její část, kterou pronajímatel přenechává nájemci právo užívat aktivum po sjednanou dobu za platbu nebo platby. Je poskytnuta definice finančního leasingu, která když není naplněna, jedná se o leasing operativní. „Finanční leasing je leasing, který v podstatě převádí na nájemce všechna rizika (například nevyužitá kapacita, technologické zastarání, následky změn ekonomických podmínek) a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva (například využití aktiva při obchodní činnosti, zvýšení hodnoty aktiva, zisk z případného prodeje), přičemž vlastnické právo může nebo nemusí být převedeno.“¹⁰⁹ K větší konkretizaci definice, která nemusí být vždy zcela dostačující, uvádí ještě IAS 17 příklady situací běžně vedoucí k uznání finančního leasingu a tzv. indikátory podporující takovouto klasifikaci. Není pevně stanoveno, kolik těchto předpokladů má být splněno, to již záleží na posouzení odpovědných osob. Příklady situací, u nichž se předpokládá klasifikace leasingu:

- do konce nájemní doby je převedeno vlastnictví na nájemce,
- možnost odkupu aktiva po skončení leasingu za cenu podstatně nižší než reálná hodnota aktiva k tomuto datu a předpoklad, že bude práva využito,
- úhrada většiny reálné hodnoty aktiva po dobu leasingu,
- specifická povaha najatého aktiva, která prakticky znamená, že může být použita pouze nájemcem.

Indikátory, které podporují klasifikaci leasingu, jsou:

- nájemce je nositelem případných ztrát pronajímatele ze zrušení leasingu, například vyjádřeného smluvním závazkem doplatit splátky; pak je leasing považován za nevypověditelný (vzhledem k nepřiměřeným

¹⁰⁸ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 88–89.

¹⁰⁹ tamtéž, s. 89.

nákladům není očekáváno vypovězení), za což je obecně finanční leasing považován,

- zisky nebo ztráty způsobené pohyby reálné zbytkové hodnoty náleží nájemci,
- možnost pro nájemce pokračování nájmu po další období za výhodnější nájemné neodpovídající tržní hodnotě.¹¹⁰

Finanční leasing

Základem je vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, který je podobný dlouhodobému úvěru nebo půjčce. V průběhu nájmu tedy dochází ke splátkám, kde na konci je buď splacena celá pohledávka, nebo je nesplacený zůstatek navrácen v nepeněžní podobě, tedy vrácením aktiva. Pokud dochází pouze k navrácení aktiva, jedná se o případ leasingu s nezaručenou zbytkovou hodnotou. Zaručená zbytková hodnota by pak znamenala, že dojde k vrácení aktiva s případným doplatkem rozdílu mezi fair value majetku a zaručenou zbytkovou hodnotou.¹¹¹

„IAS 17 rozlišuje mezi dvěma termíny – datem počátku a datem zahájení leasingu. K datu počátku dochází k základním ujednáním leasingu a k určení jeho typu a ocenění. Od data zahájení leasingu je nájemce oprávněn předmět leasingu využívat a od tohoto okamžiku je leasing vykazován v aktivech, závazcích, výnosech a nákladech.“¹¹²

a) zachycení u nájemce

Na počátku leasingu dojde k ocenění aktiva a závazku finančního leasingu. Hodnota se zvyšuje o počáteční přímé náklady nájemce. Pořizovací cenou a výše závazku bude stanovena jako nižší z následujících částek:

- reálná hodnota najatého aktiva,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb, kde diskontní sazbou bude implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce (pokud nelze určit předchozí).

¹¹⁰ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 90.

¹¹¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 119.

¹¹² ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, s. 151.

Dále se leasingové splátky rozdělují mezi splácení závazku a úroky, což vede k postupné amortizaci závazku. Úroky jsou stanovovány tak, aby byla úroková míra konstantní pro jednotlivé zůstatky závazku. Rovnoměrná alokace úroků po dobu pronájmu není přípustná. Uzané aktivum se pak následně stává zpravidla dlouhodobým majetkem a po dobu užívání tedy vykazováno v souladu s IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 Nehmotná aktiva. Z těchto standardů se pak aplikují pravidla pro odpisování, přeceňování a další.¹¹³

Z leasingové smlouvy může plynout i podmíněné nájemné. Jedná se o dodatečné platby pronajímateli v případě, kdy je výkonnost či opotřebení aktiva větší než reflektuje běžná leasingová splátka. Účtují se jako náklady období na aktuální bázi. Nájemce v příloze k účetní závěrce zveřejní:

- účetní hodnotu aktiv pronajatých formou finančního leasingu,
- budoucí minimální leasingové platby a jejich současnou hodnotu,
- rozdělení budoucích minimálních leasingových splátek dle splatnosti (do 1 roku, 2–5 let a 5 let a více),
- podmíněné nájemné,
- všeobecný popis významných nájemcových leasingových smluv.¹¹⁴

b) zachycení u pronajímatele

„Z pohledu pronajímatele je zapůjčení nepeněžního aktiva formou finančního leasingu obdobné jako poskytnutí dlouhodobé půjčky (úvěru). V souladu s tím je nutno oddělit hodnotu půjčky (pohledávky) a finanční výnosy – úroky z ní plynoucí.“¹¹⁵

Pronajímatel vykáže majetek, který je předmětem finančního leasingu, jako pohledávku v částce odpovídající čisté investici do leasingu. Přijaté platby se rozdělí mezi splátky jistiny a finanční výnosy stanovené konstantní úrokovou mírou. Pokud je pronajímatel pouze zprostředkovatel, tak pohledávku zaúčtuje proti závazku vůči dodavateli předmětu. Výrobce či dealer bude účtovat výnos z prodeje předmětu v jeho reálné hodnotě, nebo v současné hodnotě budoucích leasingových splátek, pokud je nižší.

¹¹³ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 91–92.

¹¹⁴ ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, s. 151.

¹¹⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 121.

Čistá investice do leasingu představuje hrubou investici diskontovanou pomocí implicitní úrokové míry leasingu. Hrubá investice je součet minimálních leasingových plateb získaných pronajímatelem za dobu leasingu a nezaručené zbytkové hodnoty.¹¹⁶

„Implicitní úroková míra leasingu je taková diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal souhrnu reálné hodnoty pronajímaného aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele.“¹¹⁷

Operativní leasing

„Operativní leasing je jakýkoli jiný než finanční leasing.“¹¹⁸ Na rozdíl od finančního leasingu nájemce nevykazuje ani aktivum ani závazek. Platby jsou účtovány jako náklad rovnoměrně po dobu leasingu, jestliže není jiný model, který by poskytoval věrnější zobrazení. Pokud existuje například přechodné období, kdy nájemce nemusí platit platby, je potřeba dodržet akruální princip a vykazovat náklad i v období, kdy nedochází k platbám.¹¹⁹

U pronajímatele je předmět pronájmu dále evidován jako majetek, odepisován a vykazován v souladu s IAS 16 nebo 38. Výnosy jsou alokovány rovnoměrně po dobu pronájmu, i v případě, kdy platby jsou placeny nerovnoměrně. Stejným způsobem musí být rovnoměrně alokovány náklady pronajímatele vynaložené na počátku pronájmu. Náklady vzniklé v průběhu nájmu, jako jsou odpisy či údržba, jsou zaúčtovány v obdobích, ve kterých vznikly.¹²⁰

2.2.3 Leasing dle US GAAP

Leasingová smlouva zahrnuje alespoň dvě strany, pronajímatele a nájemce, a aktivum, které bude pronajímáno. Pronajímatel je strana, která buď vlastní aktivum, nebo se jej zavazuje koupit, a dále se zavazuje poskytnout nájemci právo na užívání na určité

¹¹⁶ ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, s. 154.

¹¹⁷ STROUHAL, J. *Slovník pojmů IFRS*, s. 42.

¹¹⁸ *tamtéž*, s. 87.

¹¹⁹ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*, s. 105.

¹²⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 135.

časové období výměnou za periodické splátky. Stejně jako v IFRS je kladen požadavek na podstatu transakce před právní formou smlouvy při účetním zacházení s leasingovou smlouvou.¹²¹ Podobně jako IFRS i US GAAP bude mít pro období od roku 2019 novou úpravu, a to v podobě ASC 842.¹²²

Tématu leasingu se v rámci US GAAP věnuje ASC 840, který definuje pronájem (lease) jako dohodu představující právo na užití majetku obvykle pro předem stanovené období. Rozsah majetku, který je myšlen v této definici, se omezuje na pozemky a odepisovatelná aktiva. Tudíž zásoby by nemohly být předmětem leasingu, protože nejsou odepisovatelná.

Právo na užití majetku je poskytnuto, pokud je splněna jedna z následujících podmínek:

- příjemce neboli potencionální nájemce má takové právo, pokud může operovat s majetkem nebo přikazovat ostatním, aby tak činili dle jeho požadavků a zároveň získává nebo kontroluje více než menší část výstupů,
- příjemce je schopný nebo má právo kontrolovat fyzický přístup k aktivu se současným získáním nebo kontrolováním větší části výstupů,
- analýza relevantních fakt a okolností naznačuje, že je nepravděpodobné, že někdo jiný, než příjemce byl schopný získat větší část výstupů po dobu trvání dohody.¹²³

Pro účetní a vykazovací účely z pohledu nájemce existují dvě možné klasifikace leasingu, a to kapitálový (neboli finanční) a operativní. Klasifikace se provádí na základě okolností uskutečněné transakce. V případě, že značná část všech užitků a rizik spojených s vlastnictvím, byla převedeny na nájemce, tak ten pak leasing vykazuje jako kapitálový. Tento požadavek je naplněn za předpokladu, že některá z následujících kritérií jsou splněna:

¹²¹ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 784.

¹²² Deloitte Global Services Limited. ASC 842 - Leases. www.iasplus.com [online]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/broad-transactions/asc>.

¹²³ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 805.

- a) na konci leasingu je vlastnictví majetku převedeno na nájemce,
- b) leasingová smlouva zahrnuje možnost koupě,
- c) doba trvání leasingu odpovídá alespoň 75 procentům odhadované doby životnosti aktiva,
- d) současná hodnota minimálních leasingových plateb na začátku leasingového období je 90 % nebo více fair value pro pronajímatele případně snížené o jeho daňové úlevy, kde pro účely zjištění současné hodnoty je použita buď inkrementální úroková míra (sazba, kterou by musel nájemce dostat, kdyby si na aktivum půjčil v době začátku leasingu) nebo implicitní úroková míra pronajímatele.

Pokud ani jedna z výše uvedených podmínek není splněna, tak se jedná o operativní leasing.

Z pohledu pronajímatele jsou čtyři možné klasifikace leasingu – operativní, sales - type lease, direct financing lease a leveraged lease. Klasifikace probíhá na základě okolností původu leasingu. Pokud pronájem splňuje nějakou z výše uvedených čtyř podmínek pro nájemce a obě podmínky pro pronajímatele, tak se jedná buď o sales-type lease, direct financing lease nebo leveraged lease. Jinak přichází v úvahu operativní leasing. Podmínky pro pronajímatele jsou:

- a) inkasování splátek se dá rozumně odhadnout a
- b) v souvislosti s leasingem nevznikají žádné další neočekávané náklady.

Sales - type leasing je případ, kdy pronajímatel je zároveň výrobcem nebo dealerem, tzn., že kromě výnosového úroku realizuje i zisk nebo ztrátu z transakce (dle US GAAP je tedy fair value vyšší než účetní hodnota). Jedná se tedy o situaci, kdy například dealer koupí auto za 1000 dolarů a pronajme za 2000. U direct financing leasingu pronajímatel nerealizuje zisk nebo ztrátu z transakce (fair value je tedy shodná s účetní hodnotou), ale pouze výnosový úrok. Jedná se o situaci, kdy banka nebo leasingová společnost koupí aktivum, které pak pronajme nájemci. Speciální formou tohoto leasingu je leveraged leasing (leasing s finanční pákou). Ten splňuje kritéria direct financing leasingu, ale liší se v tom, že zahrnuje tři strany – nájemce, dlouhodobého věřitele (poskytovatel financování) a pronajímatele. Tento druh leasingu má speciální a velice

komplexní postup účtování pro pronajímatele, který ale nebude předmětem této diplomové práce.¹²⁴

Operativní leasing

Na straně nájemce jsou splátky účtovány do nákladů v době úhrady či splatnosti, pokud jsou rovnoměrně rozloženy po dobu trvání smlouvy. Pokud jsou platby nerovnoměrné nebo je plánovaný nárůst splátek v průběhu trvání smlouvy, pak mají být platby rovnoměrně alokovány do nákladů po dobu trvání pronájmu, neexistuje-li systém, který lépe reprezentuje skutečné užívání pronajatého aktiva. Navíc mohou být pronajímatelem poskytnuty různé pobídky nájemci, které jsou rozpoznány jako rovnoměrné snížení nákladů. V rozvaze není tento majetek vykazován, protože podstata leasingu je podobná nájmu a neočekává se žádný budoucí užitek z aktiva nájemci přesahující dobu pronájmu.

Účtování na straně pronajímatele je obdobné jako u nájemce. Platby jsou vykazovány jako výnosy v okamžiku, kdy jsou splatné nebo zaplacený. Stejný je i požadavek na rovnoměrnou alokaci po dobu pronájmu, pokud neexistuje lepší systém pro racionálnější alokaci. V případě poskytnutých pobídek je rovnoměrně rozpoznáno snížení výnosů. Pronajímatel vykazuje v rozvaze s příslušnou poznámkou, že se jedná o pronajímaný majetek. Odepisuje se stejně jako ostatní dlouhodobý majetek pronajímatele.¹²⁵

Kapitálový (finanční) leasing

V případě, že je na straně nájemce splněna alespoň jedna ze čtyř výše uvedených podmínek, vztahují se na něj pravidla pro účtování kapitálového leasingu. Nájemce vykazuje předmět tohoto leasingu jako aktivum a závazek v částce rovné současné hodnotě povinných minimálních splátek na začátku doby trvání leasingu, k tomuto účelu se používá inkrementální úroková sazba, pokud není známa implicitní sazba pronajímatele. Pokud je reálná hodnota aktiva menší, tak se vykazuje v této částce.

¹²⁴ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 805-810.

¹²⁵ tamtéž, s. 809-815.

Závazek se po dobu trvání amortizuje prostřednictvím efektivní úrokové míry, tzn., že pravidelné splátky jsou rozděleny na snížení závazku a úroky takovým způsobem, který znamená konstantní úrokovou míru pro jednotlivé zůstatky závazku. Pokud je závazek vykazován v současné hodnotě, která je nižší než reálná, použije se stejná sazba pro amortizaci závazku jako u výpočtu současné hodnoty. Ve druhém případě by musela být použita jiná vyšší sazba. Pro účely testu 90 % se do povinných minimálních splátek zahrnují minimální platby nájemného, garantovaná zůstatková hodnota, penále za neprodloužení dohody a poplatek za využití možnosti koupě.

Pokud je leasing klasifikován na základě podmínky pro klasifikaci u nájemce ad a) nebo ad b), pak je aktivum odepisováno na základě doby jeho odhadované životnosti. U podmínek ad c) a d) se odepisuje po dobu trvání leasingu do částky případné stanovené zůstatkové hodnoty. V případě zaručené zbytkové hodnoty existuje možnost, že bude reálná hodnota nižší. To pak znamená povinnost nájemce tento rozdíl doplatit.

Sales-type leasing

Jak bylo zmíněno dříve u tohoto druhu leasingu, realizuje pronajímatel dva druhy výnosů, a to výnosové úroky a zisk nebo ztrátu z prodeje. Z toho vychází i účetní postup, kdy je potřeba stanovit následující částky, které jsou potřebné k řádnému zaúčtování transakce:

- částku hrubé investice – odpovídá částce minimálních leasingových splátek navýšených o případnou negarantovanou zůstatkovou hodnotu, kde rozdíl mezi touto částkou a její současnou hodnotou představuje nezasloužené úrokové výnosy (unearned interest revenue, což vlastně znamená úrokový výnos, který bude alokován postupně po dobu trvání leasingu),
- reálnou hodnotu pronajatého aktiva – jedná se o prodejní cenu upravenou o případnou zůstatkovou hodnotu; v tomto případě se rovná současné hodnotě minimálních leasingových plateb,
- náklady – vykázány v historických cenách spotřebovaných zásob zvýšené o prvotní přímé náklady a snížené o případnou současnou

hodnotu nezaručené zůstatkové hodnoty; rozdíl mezi upravenou prodejní cenou a těmito náklady pak tvoří hrubý zisk vykázaný pronajímatelem.

Nezasloužené úrokové výnosy jsou alokovány do výnosů pomocí efektivní úrokové míry, která způsobuje, že dochází k rovnoměrnému zhodnocení čisté investice leasingu (= hrubá investice – nezasloužené úrokové výnosy).¹²⁶

Výsledkem těchto výpočtů je pak následující prvotní zaúčtování:

Má dáti	Dal
Leasingová pohledávka	
Náklady na prodané zboží/výrobek	
	Tržba z prodeje
	Zásoby
	Nezasloužené úroky („úroky příštích období“)

Tabulka 3 Sales-type leasing zaúčtování

Zdroj: zpracováno dle BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011*, s. 815.

Direct financing leasing

Postup účtování je podobný sales-type leasingu. Jedná se o situaci, kdy leasingová společnost či jiná finanční instituce dosahuje výnosů pouze v podobě úroků. To je dáno tím, že reálná hodnota neboli prodejní cena je shodná s náklady. U tohoto účtování je potřeba vypočítat následující částky:

- částku hrubé investice – opět hodnota minimálních leasingových splátek zvýšená o případnou nezaručenou zůstatkovou hodnotu,
- náklady – rozdíl mezi hrubou investicí a náklady představuje nezasloužené úrokové výnosy,
- zůstatkovou hodnotu.

Čistá investice je definována jako hrubá investice snížená o úrokové výnosy a zvýšená o prvotní přímé náklady. Na rozdíl od sales - type leasingu jsou kromě úrokových výnosů alokovány i prvotní přímé náklady do výnosů po dobu trvání leasingu.¹²⁷

¹²⁶ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 815-818.

Výsledkem je následující prvotní účetní zápis leasingu:

Má dát	Dal
Leasingová pohledávka	
	Majetek leasingu
	Nezasloužené úrokové výnosy

Tabulka 4 Direct financing leasing zaúčtování

Zdroj: zpracováno dle BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011*, s. 818.

2.3 Časové rozlišení

Akruální princip v účetnictví stanovuje, že se účtuje o účetních operacích v okamžiku jejich vzniku, a ne v momentě uskutečnění s tím souvisejících příjmů nebo výdajů. Tím je dosaženo vykázání veškerých aktiv, pasiv, nákladů a výnosů v příslušném účetním období.¹²⁸ Pokud je výsledek hospodaření zjišťován na akruální bázi, vykazují se v účetním období takové výnosy a náklady, které se skutečně v daném období uskutečnily. Proto dochází v účetnictví ke vzniku následujících položek:

- odložené položky – došlo k zaplacení nebo přijetí peněz, ale náklad nebo výnos je uznán až v následujícím účetním období,
- akruální položky – slouží k zachycení operací, které už nastaly a jsou považovány za náklady či výnosy účetního období, ale platba proběhne až v dalším roce.

Tyto položky tedy slouží k tomu, aby náklady a výnosy ovlivňovaly výsledek hospodaření v účetním období, s kterým věcně a časově souvisí.¹²⁹

2.3.1 Časové rozlišení dle ČÚL

Akruální princip, k jehož zajištění položky časového rozlišení slouží, je zakotven v zákoně o účetnictví. Konkrétně se jedná o § 3, který říká, že „účetní jednotky účtují

¹²⁷ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 818-820.

¹²⁸ ŠTEKER, K. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*, s. 193.

¹²⁹ BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*, s. 130-131.

podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.¹³⁰ Navazující vyhláška pro podnikatele pak vymezuje jednotlivé položky a jejich zobrazování, konkrétně se jedná o § 13 Časové rozlišení v aktivech rozvahy a § 19 Časové rozlišení v pasivech rozvahy. Postupy pro účetní operace časového rozlišení pak stanovují české účetní standardy, konkrétně 017 Zúčtovací vztahy a 019 Náklady a výnosy.

Časové rozlišení se používá u položek, u kterých jsou splněna současně následující tři kritéria:

- účel, jehož důsledkem je budoucí vznik nákladu, výdaje, výnosu nebo příjmu,
- částka, která bude v budoucnu zaúčtována jako náklad, výdaj, výnos nebo příjem,
- období, kdy k zaúčtování dojde.

U dohadných položek to platí obdobně s výjimkou toho, že účetní jednotka nezná přesnou částku operace.¹³¹ Podkladem bývá zpravidla uzavřená smlouva, na jejímž základě si účetní jednotka vytvoří vnitřní účetní doklad k zachycení této účetní operace.¹³²

Položky			Rozvaha	Rozvahová položka
Odložené položky	Položky časového rozlišení	Náklady příštích období	Aktivum	pohledávky
		Výnosy příštích období	Pasivum	závazky
Akruální položky		Příjmy příštích období	Aktivum	pohledávky
		Výdaje příštích období	Pasivum	závazky
	Dohadné položky	Dohadné účty aktivní	Aktivum	pohledávky
Dohadné účty pasivní		Pasivum	závazky	

Tabulka 5 Položky časového rozlišení

zdroj: BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*, s. 132.

¹³⁰ Zákon č. 563/1991 Sb.

¹³¹ ŠTEKER, K. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*, s. 193.

¹³² BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*, s. 132.

a) Náklady příštích období

Dochází ke snížení peněžních prostředků, ale náklad může být vykázán až v následujícím účetním období. Jedná se tedy o předplacené náklady, tudíž účetní jednotce vzniká pohledávka, jejíž výše je přesně známa. Nezachycení těchto předplacených nákladů by vedlo k porušení věcné a časové souvislosti, podhodnocení zisku účetního období a podhodnocení aktiv k rozvahovému dni.

b) Výdaje příštích období

V souladu s akruálním principem je účetní jednotka povinna zachytit náklad, který souvisí s běžným účetním obdobím, i když ještě nedošlo ke skutečnému snížení peněžních prostředků. Tento závazek účetní jednotky je v České republice zachycen pomocí výdajů příštích období. Jedná se především o služby, které budou dle smlouvy hrazeny až v následujícím roce, například nájemné placené pozadu. Nedodržení tohoto postupy by zapříčinilo porušení principu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, nadhodnocení zisku a nevykázání reálných závazků.

c) Výnosy příštích období

Jedná se o závazek, který plyne z předem přijatých peněz za plnění, které nastane až v příštím období, kde tím pádem vznikne i výnos. K vykazování výnosů tedy dochází v následujícím účetním období, i když získání aktiva již proběhlo. Příkladem je nájemné placené předem nebo předplacené služby. Nezachycení by vedlo k porušení časové a věcné souvislosti, nadhodnocení zisku a podhodnocení závazků.

d) Příjmy příštích období

Pohledávka, která vznikla na základě dohody, že již uskutečněné výnosy budou účetní jednotce uhrazeny až v následujícím účetním období. Například dosud nevyúčtované práce nebo služby. Nevykázání by znamenalo porušení principu časové a věcné souvislosti, podhodnocení zisku a podhodnocení aktiv.

e) Dohadné položky aktivní

Ve své podstatě se jedná o jisté pohledávky, jejichž přesná výše však není známa, proto jsou vykazovány jako dohadné položky, protože výnos logicky souvisí s běžným účetním obdobím. Příkladem je náhrada škody od pojišťovny, která nebyla dosud vyúčtována. Nezaznamenání v účetnictví by vedlo k podhodnocení pohledávek a výnosů a tím pádem i výsledku hospodaření.

f) Dohadné položky pasivní

Tato položka představuje závazek vyplývající z minulých událostí, který souvisí s účetním obdobím a znamenají vznik nákladů, avšak účetní jednotka na konci období nezná jejich přesnou výši. Jedná se o situace, kdy nebyly do konce roku vyúčtovány dodávky aktiv či služeb, například nevyúčtovaná spotřeba energie. Účetní jednotka tedy bude muset v budoucnu zaplatit vyúčtovací doklady, které však dojdou až v dalším období. Nevykázání pasivních dohadů vede k podhodnocení závazků a případnému nadhodnocení výsledku hospodaření.¹³³

2.3.2 Časové rozlišení dle IFRS

Nutnost časového rozlišení vzniká v případě, pokud se výnosy nebo náklady účtují v jiném okamžiku než související příjmy či výdaje. „Přestože se v případě časového rozlišení jedná o velmi jednoduchý koncept, v praxi toto téma často vzbuzuje rozruch. Příčina však není koncepční, nýbrž jazyková. IFRS totiž položky časového rozlišení přesně nedefinuje a občas je používá zmatečně. Pokud se jedná o zboží, výrobky či služby, jejich časové rozlišení se odehrává v rámci zásob. Například zboží se časově rozliší tak, že se přijme na sklad a do nákladů se promítne až v okamžiku prodeje. Proto se v praxi časově rozlišují pouze náklady související s odbytem, správou a vedlejšími činnostmi.“¹³⁴

¹³³ BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*, s. 132-141.

¹³⁴ MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*, s. 137.

Jak bylo zmíněno na počátku této kapitoly, časové rozlišení vychází z akruálního principu. Ten je IFRS zakotven v Koncepčním rámci, kdy jeden ze dvou základních předpokladů sestavení účetní závěrky je právě akruální báze.

Předem placené položky vznikají v případě, kdy peněžní tok předchází související výnos či náklad a předem zaúčtované položky v případě, kdy výnos či náklad předchází peněžní tok. V rozvaze se pak tyto položky vykazují jako součást aktiv nebo závazků.¹³⁵

Accrued assets Přechodný majetek	Accrued liabilities Přechodné závazky
Pre-paid expenses Náklady příštích období	Unearned revenue Nezasloužené výnosy
Accrued revenue Příjmy příštích období	Accrued expenses Výdaje příštích období

Tabulka 6 Vykazování akruálů v rozvaze IFRS

Zdroj: MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*, s. 138.

Pro výnosy příštích období a dohadné položky nenajdeme v angličtině přesný ekvivalent. Proto výnosy příštích období bývají označovány buď jako odložené výnosy (deferred revenue) nebo nezasloužené výnosy (unearned revenue). Dohadné položky jsou v rámci IFRS zahrnovány do accrued revenue a accrued expenses, i když mají jiný charakter.¹³⁶

2.3.3 Časové rozlišení dle US GAAP

Jedním z cílů finančního účetnictví dle US GAAP je poskytovat informace vyplývající z ekonomických zdrojů podniku, závazků podniku a efektů plynoucích z transakcí, událostí a okolností, které tyto zdroje a závazky mění. To zahrnuje sledování ekonomické výkonnosti a zisků účetní jednotky, protože minulost slouží jako indikátor

¹³⁵ MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*, s. 138.

¹³⁶ tamtéž, s. 139.

pro posouzení budoucího výkonu podniku. To je lépe naplněno za pomoci akruálního účetnictví než na základě sledování pouze příjmů a výdajů.¹³⁷

V rámci rozvahy dle US GAAP jsou náklady příštích období (pre-paid expenses) vykazovány v rámci oběžných aktiv. Výdaje příštích období (accrued expenses) tvoří zase součást krátkodobých závazků účetní jednotky. Obdobně jako v IFRS nacházíme obdobu českých výnosů příštích období v podobě nezasloužených výnosů (unearned revenues) nebo odložených výnosů (deferred revenue), které jsou také vykazovány v krátkodobých závazcích.¹³⁸

Dle US GAAP jsou náklady příštích období (pre-paid expenses) částky zaplacené za účelem zajištění budoucí užití aktiva či přijmutí služby. Jsou klasifikovány jako oběžná aktiva, protože kdyby nedošlo k předplacení, tak by došlo ke snížení oběžných aktiv v následujícím období. Příjmy příštích období jsou rozeznávány v rámci běžných pohledávek.¹³⁹

Výdaje příštích období (accrued expenses) představují odhady služeb nebo užitků získaných v průběhu běžného účetního období, za které však bude učiněna platba až v následujícím účetním období. Z této definice vyplývá, že tedy zahrnují i dohadné položky pasivní. Výnosy příštích období (unearned nebo deferred expenses) vyplývají z plateb předem od zákazníků za služby nebo dodávky, které se uskuteční v rámci příštího účetního období.¹⁴⁰

¹³⁷ BRAGG, S. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*, s. 17.

¹³⁸ tamtéž, s. 39-41.

¹³⁹ tamtéž, s. 243.

¹⁴⁰ tamtéž, s. 710.

3 POSOUZENÍ DOPADŮ ROZDÍLNÉHO POJETÍ VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH JEVŮ

Poslední část diplomové práce bude vycházet z analýzy vybraných ekonomických jevů a jejich zachycení v jednotlivých účetních systémech, která byla provedena v předchozí části. Cílem bude porovnat, jaký rozdíl nastane ve vykazování těchto jevů při aplikaci jednotlivých pravidel na praktických příkladech.

Společnost ABC, s. r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku 21. ledna 2015. Firma vyrábí senzory a měřidla pro automobilový a průmyslový trh. Americká centrála společnosti je ve Wisconsinu, Spojených státech amerických. Účetní závěrka se sestavuje v souladu s českými účetními předpisy a v historických cenách.

3.1 Vykazování DHM pořízeného finančním leasingem

Firma ABC, s. r. o. je dceřinou společností americké firmy na českém trhu. Protože se jedná o společnost založenou v České republice, je povinna vést účetnictví dle české legislativy. S ohledem na americké vlastníky jsou pro účetní této firmy relevantní i americké účetní standardy. Společnost k 1. 1. 2016 pořídila novou dodávku Ford Transit prostřednictvím finančního leasingu. Pořizovací cena byla 614 559 Kč. Podmínky finančního leasingu byly sjednány na dobu trvání 5 let s mimořádnou splátkou ve výši 20 % pořizovací ceny. Po skončení leasingové smlouvy přechází vlastnictví automobilu na nájemce. Výsledná nabídka leasingu je následující:

Pořízení Fordu Transit	
Pořizovací cena	614 559,00 Kč
Mimořádná splátka (20 %)	122 911,80 Kč
Roční leasingová splátka	110 620,28 Kč
Leasingová cena	676 015,20 Kč
Navýšení	61 456,20 Kč

Tabulka 7 Podmínky finančního leasingu

zdroj: vlastní zpracování

V českých podmínkách nebude předmět vykazován jako součást majetku v rozvaze, ale pouze evidován na podrozvahových účtech. První rok bude mít následující účetní operace:

Popis účetních operací rok 2016	Účty MD/Dal	Částka v Kč
Mimořádná splátka	381/221	122 911,80
Předpis splátek dle smlouvy	518/325	110 620,68
Úhrada splátek z banky	325/221	110 620,68
Zaúčtování poměrné části mimořádné splátky	518/381	24 582,36

Tabulka 8 Zaúčtování finančního leasingu ČÚL rok 2016

Zdroj: vlastní zpracování

V následujících čtyřech letech budou účetní operace totožné.

Popis účetních operací rok 2017, 2018, 2019, 2020	Účty MD/Dal	Částka v Kč
Předpis splátek dle smlouvy	518/325	110 620,68
Úhrada splátek z banky	325/221	110 620,68
Zaúčtování poměrné části mimořádné splátky	518/381	24 582,36

Tabulka 9 Zaúčtování finančního leasingu ČÚL rok 2017-2020

Zdroj: vlastní zpracování

Po skončení leasingu přechází majetek do vlastnictví společnosti ABC, s.r.o. a byl by zařazen v reprodukční pořizovací hodnotě.

Dle požadavků US GAAP nemusí nutně právní forma smlouvy znamenat, že se bude jednat z pohledu účetní jednotky o finanční leasing. Předmětem leasingu může být jen odepisovatelný majetek nebo pozemek, což je splněno. Dále je rozhodující především povaha transakce, která proběhne mezi smluvními stranami. V tomto případě je jasné, že definice leasingu tato dohoda splňuje, protože právo užívat majetek a jeho výstupy, zcela přechází na nájemce. Po zhodnocení transakce tedy přichází na řadu klasifikace leasingu z pohledu nájemce. Jelikož je splněna jedna z podmínek, a to přechod vlastnictví na nájemce na konci leasingu, jedná se o kapitálový (finanční) leasing.

V rámci amerických účetních standardů bude tedy nájemce vykazovat aktivum a leasingový závazek buď v současné hodnotě minimálních splátek, nebo reálné hodnotě aktiva, a to v nižší z nich. Reálnou hodnotu aktiva známe, je to 614 559 Kč. K výpočtu současné hodnoty potřebujeme znát úrokovou sazbu, a to buď implicitní, nebo inkrementální. Jelikož neznáme první uvedenou, použijeme inkrementální (neboli přírůstkovou výpůjční). Jedná se o úrokovou míru, kterou by firma dostala, kdyby financovala pořízení aktiva úvěrem v době počátku leasingu. Ta byla stanovena na základě sazby PRIBOR ve výši 12 %. Následuje tedy výpočet současné hodnoty splátek.

Číslo splátky	Splátka v Kč	Současná hodnota v Kč
0	122 911,80	122 911,80
1	110 620,68	98 768,46
2	110 620,68	88 186,13
3	110 620,68	78 737,62
4	110 620,68	70 301,44
5	110 620,68	62 767,70
Součet	676 015,20	521 673,15

Tabulka 10 Výpočet současné hodnoty splátek

zdroj: vlastní zpracování

Současná hodnota splátek je menší než reálná hodnota aktiva, takže bude nájemce vykazovat aktivum a leasingový závazek ve výši 521 673,15 Kč. Jednotlivé splátky budou rovnoměrně alokovány mezi snížení leasingového závazku a nákladové úroky, a to takovým způsobem, aby úroky byly projevem konstantní úrokové míry na zůstatcích závazku. Jelikož je závazek vykazován ve výši současných hodnot splátek, použije se stejná sazba jako v případě výpočtu této hodnoty. Alokace bude vypadat následovně:

Číslo splátky	Splátka v Kč	Úrok v Kč	Snížení závazku v Kč	Zůstatek závazku v Kč
0	122 911,80	0,00	122 911,80	398 761,35
1	110 620,68	47 851,36	62 769,32	335 992,04
2	110 620,68	40 319,04	70 301,64	265 690,40
3	110 620,68	31 882,85	78 737,83	186 952,57
4	110 620,68	22 434,31	88 186,37	98 766,20
5	110 620,68	11 851,94	98 766,20	0,00
Součet	676 015,20	154 339,51	521 673,15	

Tabulka 11 Amortizace leasingového závazku

zdroj: vlastní zpracování

Dodávka je v majetku společnosti evidována ve stejné výši jako leasingový závazek, tzn. 521 673,15 Kč. Na rozdíl od českého řešení bude účetní jednotka, která je nájemcem, v souladu s americkými standardy aktivum odepisovat. Pravidlem je, že se majetek finančního leasingu odepisuje podle stejných postupů platných pro podobný majetek ve vlastnictví nájemce. U automobilů používá společnost ABC, s.r.o. metodu rovnoměrných odpisů (tedy straight-line method), kde výpočet jednotlivých odpisů probíhá následovně:

$$odpis = (Cena - zůstatková hodnota) * \frac{1}{doba\ živnosti}$$

Leasing byl klasifikován jako kapitálový, a to na základě převodu vlastnictví na nájemce po skončení pronájmu. Z toho vyplývá, že společnost bude odepisovat dodávku po celou dobu její životnosti až do nulové zůstatkové ceny. Ta byla stanovena na 4 roky. Odpisový plán je uvedený v následující tabulce.

Rok	Výše odpisu v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	130 418,29	391 254,87
2017	130 418,29	260 836,58
2018	130 418,29	130 418,29
2019	130 418,29	0,00
2020	0,00	0,00
Součet	521 673,15	

Tabulka 12 Odpisový plán dle US GAAP

zdroj: vlastní zpracování

Dle výše vypočítaných částek budou účetní operace následující:

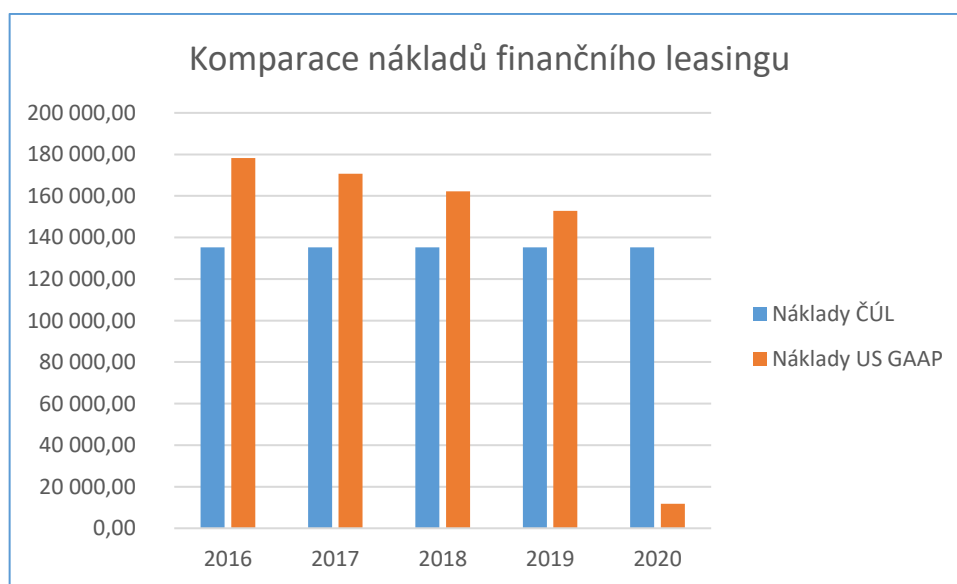
Popis účetních operací	Účty MD/Dal	Částka v Kč
Rok 2016		
Pořízení majetku finančním leasingem	022/479	521 673,15
Úhrada mimořádné splátky z banky	479/221	122 911,80
Úhrada 1. splátky – nájemné	479/221	62 769,32
Úhrada 1. splátky – úrok	562/221	47 851,36
Odpis dodávky	551/082	130 418,29
Rok 2017		
Úhrada 2. splátky – nájemné	479/221	70 301,64
Úhrada 2. splátky – úrok	562/221	40 319,04
Odpis dodávky	551/082	130 418,29
Rok 2018		
Úhrada 3. splátky – nájemné	479/221	78 737,83
Úhrada 3. splátky – úrok	562/221	31 882,85
Odpis dodávky	551/082	130 418,29
Rok 2019		
Úhrada 4. splátky – nájemné	479/221	88 186,37
Úhrada 4. splátky – úrok	562/221	22 434,31

Odpis dodávky	551/082	130 418,29
Rok 2020		
Úhrada 5. splátky – nájemné	479/221	98 766,20
Úhrada 5. splátky – úrok	562/221	11 851,94

Tabulka 13 Účetní operace finančního leasingu dle US GAAP

zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět tyto dva konkrétní účetní systémy k leasingu přistupují odlišně. V US GAAP je kladen důraz na povahu transakce, která je podobná nákupu aktiva, které je financované úvěrem. Proto existuje požadavek na zařazení do rozvahy, odepisování dle běžných pravidel a amortizaci závazku. Na druhou stranu český účetní postup k tomu přistupuje více z právního pohledu a nezohledňuje povahu této operace. To má pak samozřejmě vliv na podobu výsledných výkazů, které se mohou značně lišit. Prvním hlediskem je výsledek hospodaření, který je ovlivňován uznanými náklady leasingu. V prvním případě do nákladů vstupují celé splátky a časové rozlišení nulté mimořádné splátky. Na druhé straně stojí americký postup, u kterého jsou nákladem odpisy a nákladové úroky z amortizace závazku.



Graf 1 Komparace nákladů finančního leasingu

zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že náklady vykazované v rámci českého účetnictví, jsou rovnoměrně rozprostřeny na dobu trvání leasingu. Na rozdíl od toho náklady amerických standardů vykazují klesající tendenci, což je způsobeno snižováním nákladových úroků z amortizace závazku. Rozdíl je největší v prvním a posledním roce, na začátku je to dáno především tím, že je nákladový úrok nejvyšší a na konci to způsobuje fakt, že už do nákladů vstupuje jen úrok, protože majetek se plně odepsal.

Rozvaha 2016	ČÚL			US GAAP		
Aktiva	1.1.	Operace	31.12.	1.1.	Operace	31.12.
DHM				521 673,15	-130 418,29	391 254,87
Bankovní účty		-233 532,48	-233 532,48		-233 532,48	-233 532,48
Náklady příštích období	122 911,80	-24 582,36	98329,44			
Pasiva						
Výsledek hospodaření		-135 203,04	-135 203,04		-178 269,65	-178 269,65
Dlouhodobé závazky				521 673,15	-185681,12	335991,03
Krátkodobé závazky	110 620,68	-110 620,68				

Tabulka 14 Dopad finančního leasingu na rozvahu rok 2016

zdroj: vlastní zpracování

Rozdílné pojetí samozřejmě neovlivňuje pouze výsledek hospodaření, ale i rozvahu, kde je patrné, že v rámci amerických standardů jsou vyšší aktiva, ale zase nižší výsledek hospodaření v prvním roce. Výše jednotlivých rozdílů bude především záviset na aktivu pořizovaném finančním leasingem, zejména pak době jeho odepisování v porovnání s dobou trvání leasingu a zvolenou metodou odepisování. Kdyby účetní jednotka byla povinna účtovat podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, byl by postup obdobný jako v případě US GAAP a výsledek prakticky stejný.

3.2 Odpisování montážní linky

Společnost ABC, s. r. o. zároveň realizuje různé zakázky v zahraničí, především pak v prostoru Evropského společenství. Proto by pro ni mohlo být přínosné sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, aby zlepšila svou důvěryhodnost partnera v rámci mezinárodního obchodu. To s sebou nese rozdílné povinnosti ve vykazování některých ekonomických transakcí.

Účetní jednotka začala 1. ledna 2016 užívat novou montážní linku. Její pořizovací cena byla 13 286 000 Kč. Doba životnosti linky se předpokládá na 12 let. Součástí montážní linky jsou motorové komponenty, které se budou muset každé tři roky měnit. Jejich cena je 1 250 000 Kč. Účetní jednotka nepředpokládá, že by měla nějakou zůstatkovou hodnotu na konci užívání a že by ji tedy pak mohla prodat.

Jak vyplývá z analytické části zaměřené na úpravu dlouhodobého majetku, v českém prostředí je komponentní odepisování pouze volitelná možnost, ne tedy povinně daná. Proto se účetní jednotka v rámci českého účetnictví rozhodla odepisovat montážní linku jako celek metodou rovnoměrného odepisování po dobu dvanácti let. Odpisový plán je v příloze 4 s ročním odpisem 1 107 167 Kč. Kromě odpisů by výsledek hospodaření snižoval i jednorázový náklad provedené opravy každé tři roky ve výši 1 250 000 Kč.

Náklady dle ČÚL	Odpis v Kč	Oprava v Kč	Celkem v Kč
2016	1 107 166,67	0,00	1 107 166,67
2017, 2018	1 107 166,67	0,00	1 107 166,67
2019	1 107 166,67	1 250 000,00	2 357 166,67
2020, 2021	1 107 166,67	0,00	1 107 166,67
2022	1 107 166,67	1 250 000,00	2 357 166,67
2023, 2024	1 107 166,67	0,00	1 107 166,67
2025	1 107 166,67	1 250 000,00	2 357 166,67
2026, 2027	1 107 166,67	0,00	1 107 166,67

Tabulka 15 Montážní linka náklady dle ČÚL

zdroj: vlastní zpracování

Kdyby se však společnost ABC rozhodla sestavovat účetní závěrku i v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, tak by musela v tomto konkrétním případě aplikovat komponentní přístup odepisování. To by znamenalo samostatné odepisování motorových komponent a zbylých částí montážní linky. Odpisová základna montážní linky by byla snížena o pořizovací cenu motorových komponent, které se budou odepisovat individuálně s dobou životnosti 3 let. Odpisový plán linky je uveden v příloze 5 diplomové práce a je vypočítán v hodnotě 1 003 000 Kč za rok.

Motorové komponenty tedy budou mít samostatný odpisový plán uvedený v příloze 6 s ročním odpisem 416 667 Kč. Každé tři roky dojde ke kompletnímu odepsání komponent, jejich vyřazení a následnému zařazení nových součástek.

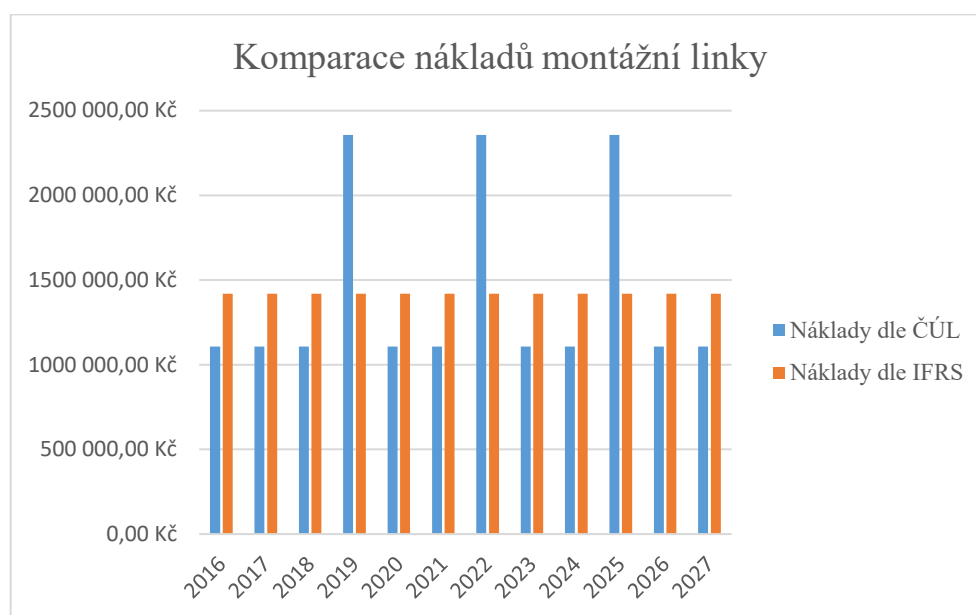
Na rozdíl od řešení v českém účetnictví by bylo dosaženo rovnoměrné alokace nákladů v rámci období. To samozřejmě platí pouze v případě, kdyby se účetní jednotka nerozhodla využít dobrovolné možnosti uplatňování komponentního postupu. Náklady dle postupu IFRS jsou tvořeny odpisy z motorových komponent a zbylých částí montážní linky.

Náklady dle IFRS	Odpis linky v Kč	Odpis komponent v Kč	Celkem v Kč
2016	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2017	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2018	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2019	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2020	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2021	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2022	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2023	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2024	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2025	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2026	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67
2027	1 003 000,00	416 666,67	1 419 666,67

Tabulka 16 Montážní linka náklady dle IFRS

zdroj: vlastní zpracování

Porovnání jednotlivých řešení vede ke zjištění rozdílů v nákladech za jednotlivé roky.



Graf 2 Komparace nákladů montážní linky

zdroj: vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že náklady vykazované v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví jsou v průběhu doby užívání rovnoměrné na rozdíl od vykazování v rámci české legislativy bez použití komponentních odpisů. Oproti IFRS jsou náklady českého účetnictví v letech výměny komponent značně nadhodnoceny a v ostatních letech naopak podhodnoceny, což má samozřejmě efekt i na vykazovaný výsledek hospodaření.

Jak již bylo uvedeno komponentní odepisování je možné i v rámci české účetní legislativy, kdy tato možnost byla přidána od 1. ledna 2010 novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., což je projevem určitého sblížení českého účetnictví s IFRS. Nicméně tato novela nezakotvuje povinnost tento princip uplatňovat, jako je tomu v rámci Mezinárodních standardů. Ještě předtím, než byla zavedena tato možnost do české legislativy, měla účetní jednotka jako jedinou alternativu rovnoměrné alokace tvorbu rezerv. Tento postup přichází v úvahu samozřejmě i v tomto případě. Účetní jednotka by tak každý rok tvořila rezervu v rovnoměrné výši, kterou by následně čerpala při výměně komponenty, jak ukazuje následující tabulka.

Rok	Tvorba rezervy v Kč	Čerpání rezervy v Kč	Rezerva celkem v Kč
2016	416 666,67	0,00	416 666,67
2017	416 666,67	0,00	833 333,33
2018	416 666,67	0,00	1 250 000,00
2019	416 666,67	-1 250 000,00	416 666,67
2020	416 666,67	0,00	833 333,33
2021	416 666,67	0,00	1 250 000,00
2022	416 666,67	-1 250 000,00	416 666,67
2023	416 666,67	0,00	833 333,33
2024	416 666,67	0,00	1 250 000,00
2025	416 666,67	-1 250 000,00	416 666,67
2026	416 666,67	0,00	833 333,33
2027	416 666,67	0,00	1 250 000,00

Tabulka 17 Rezervy dle ČÚL

zdroj: vlastní zpracování

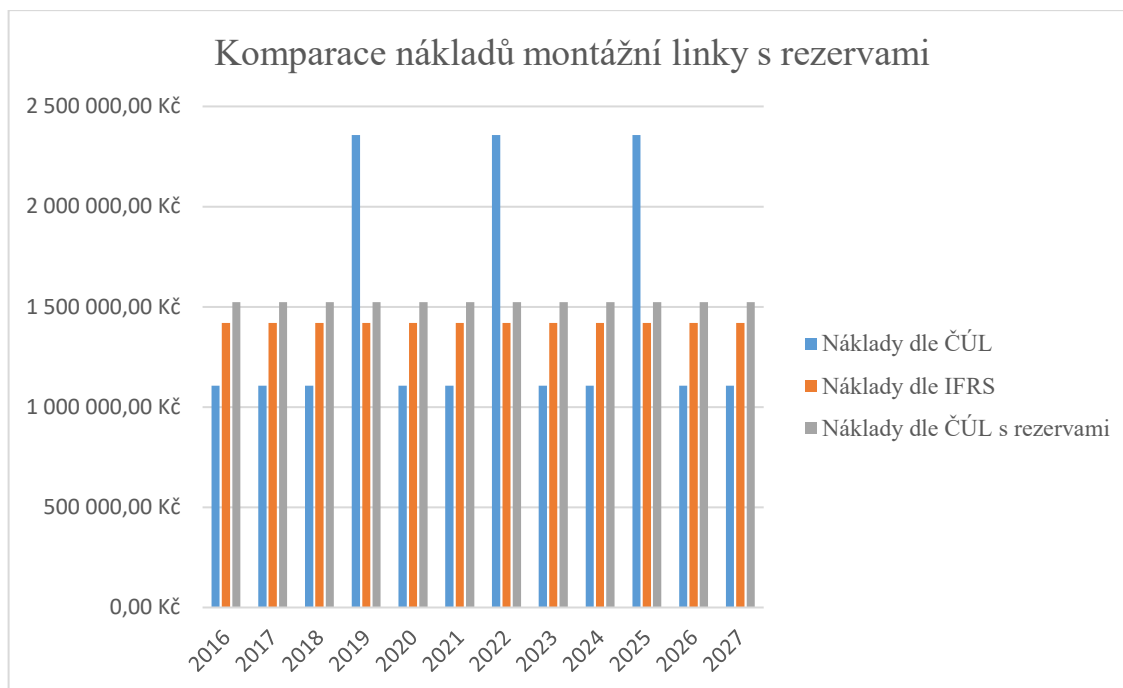
Tato varianta by tedy znamenala, že by do nákladů prakticky vstupoval odpis montážní linky spolu s tvorbou rezervy na výměnu komponenty.

Náklady dle ČÚL	Odpis v Kč	Tvorba rezervy v Kč	Celkem v Kč
2016-2027	1 107 166,67	416 666,67	1 523 833,33

Tabulka 18 Montážní linka náklady při tvorbě rezerv ČÚL

zdroj: vlastní zpracování

Díky tomuto by bylo dosaženo, že by výsledek hospodaření nebyl podhodnocen v letech výměny komponenty a díky tvorbě rezerv by byly náklady rovnoměrné v průběhu let.



Graf 3 Komparace nákladů montážní linky s rezervami

zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět v grafu, který komparuje tři různá řešení, postup dle ČÚL s tvorbou rezerv už více odpovídá tomu aplikovanému v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Náklady jsou alokovány rovnoměrně, avšak oproti IFRS jsou trochu nadhodnoceny.

3.3 Vykazování časového rozlišení

V listopadu 2016 byl zaměstnanec společnosti při jízdě služebním vozidlem nabourán jiným autem. Škodná událost není k 31. 12. 2016 pojišťovnou uzavřena, nicméně společnost ABC, s. r. o. na základě podkladů od autoservisu očekává, že by jí pojišťovna měla vyplatit přibližně 45 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že výplata škodné události věcně souvisí s rokem 2016, je nutné v souladu s účetními zásadami tento výnos zahrnout do tohoto účetního období. Jak vyplývá z kapitoly věnované časovému rozlišení v analytické části, tato povinnost je společná všem zkoumaným účetním systémům.

Dle české účetní legislativy by v tomto případě firma zaúčtovala k 31. 12. 2016 na základě interního dokladu dohadnou položkou tímto způsobem:

31. 12. 2016 388/648 45 000 Kč

V rozvaze dle ČÚL by se tato situace promítla následovně:

Aktiva celkem v Kč	45 000
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B. Dlouhodobý majetek	
C. Oběžná aktiva	
C.II. Pohledávky	
C.II.2. Krátkodobé pohledávky	
C.II.2.4. Pohledávky – ostatní	
C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	45 000
D. Časové rozlišení aktiv	

Tabulka 19 Dohadné účty aktivní rozvaha ČÚL

zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V US GAAP a IFRS by bylo účtování obdobné. Nebyl by však použit účet dohodné účty aktivní, ale protože se nejedná výnos z běžné činnosti, byl by použit účet ostatních pohledávek. Ty však jsou stejně jako dohadné účty aktivní použité v českém účetnictví také součástí oběžných aktiv. Účtování by tedy bylo následující:

31. 12. 2016 315/648 45 000 Kč

V rozvaze dle US GAAP by to vypadalo následovně:

Current assets (Oběžná aktiva)	
Other current assets (Ostatní oběžná aktiva)	45 000
Noncurrent assets (Stálá aktiva)	
Total assets (Aktiva)	45 000

Tabulka 20 Dohadné účty aktivní rozvaha dle US GAAP

zdroj: vlastní zpracování dle PwC Guide: Financial statement presentation

Další skutečností, kterou je třeba časově rozlišit, je platba na základě smlouvy v prosinci 2016 na částku 150 000 Kč za reklamní propagaci na následující čtvrtletí. Účetní jednotka sice přijatou fakturu zaúčtovala a proplatila v prosinci, nicméně protože se jedná o platbu za služby, které jí budou spotřebovány (poskytnuty) až v dalším období, bude ji časově rozlišovat.

Pro účtování dle českých účetních předpisů použije účetní jednotka účtu nákladů příštích období. Účtování bude následující:

prosinec 2016

předpis závazku	381/325	150 000 Kč
úhrada závazku	325/221	150 000 Kč

V rozvaze to bude vypadat následovně:

Aktiva celkem v Kč	
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B. Dlouhodobý majetek	
C. Oběžná aktiva	
C.IV. Peněžní prostředky	- 150 000
D. Časové rozlišení aktiv	
D.1. Náklady příštích období	150 000

Tabulka 21 Náklady příštích období rozvaha dle ČÚL

zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Stejný postup by byl i v případě US GAAP a IFRS. Jen s tím rozdílem, že tyto systémy nemají v rozvaze zvláštní členění na časové rozlišení, ale tyto položky budou zahrnuty do pohledávek. Účtování by bylo následující:

prosinec 2016

předpis závazku	31x/325	150 000 Kč
úhrada závazku	325/221	150 000 Kč

V rozvaze dle US GAAP by se to projevilo v těchto položkách:

Current assets (Oběžná aktiva)	
Cash and cash items (Peníze a jejich ekvivalenty)	-150 000
Prepaid expenses (Náklady příštích období)	150 000
Noncurrent assets (Stálá aktiva)	
Total assets (Aktiva)	

Tabulka 22 Náklady příštích období rozvaha dle US GAAP

zdroj: vlastní zpracování dle PwC Guide: Financial statement presentation

Rozdíl je tedy pouze v tom, že česká úprava má v rozvaze položky časového rozlišení vykazovány separátně, kdežto v IFRS a US GAAP by byly zahrnuty například do oběžných aktiv.

3.4 Posouzení dopadů rozdílného pojetí

Z předchozích kapitol vyplývá, že požadavky na vykazování jednotlivých účetních operací mohou být v různých systémech značně odlišné. Naopak u některých ekonomických jevů se projevují reportované skutečnosti stejným způsobem s tím rozdílem, že se vykazují v jiných řádcích výkazů.

Dopady rozdílného pojetí ekonomických transakcí uskutečňovaných mezi účetními jednotkami, jsou patrné na různých požadavcích kladených na vykazování finančního leasingu. Zatímco co IFRS a US GAAP mají úpravu velice podobnou, postup dle české legislativy je odlišný. Již prvním značným rozdílem je prostor věnovaný této problematice. Česká legislativa jí nevěnuje žádnou speciální pozornost, kdežto další dva systémy se jí zabývají do značné míry a je na ni kladena stejná váha důležitosti jako na ostatní problematiku. V tomto případě je vhodné nahlédnout v rámci českých výkazů do přílohy účetní závěrky, jakým způsobem je leasing vykazován a zda účetní jednotka má nějaké leasingové závazky. Kdyby takové závazky existovaly, znamenalo by to nutnost úpravy účetní závěrky za účelem porovnatelnosti se závěrkou dle IFRS či US GAAP.

U mezinárodních systémů se leasing hodnotí dle své ekonomické povahy, na rozdíl od české úpravy, která dává přednost právní formě. Vykazování leasingu dle US GAAP či Mezinárodních standardů účetního výkaznictví více reflektuje ekonomickou realitu podniku, kde účetní jednotka prakticky plně ovládá dané aktivum, jehož prospěch jí také plyne. Proto je logicky kladen požadavek na vykazování tohoto majetku v rozvaze nájemce a na účetní zacházení s ním jako s ostatním majetkem společnosti. V české úpravě toto prozatím zakotveno není. Důsledkem těchto odlišností mohou být značné rozdíly v reportovaných výkazech a jistá neporovnatelnost výkazů sestavených dle české legislativy a mezinárodních standardů. Tudíž relevantnost informací, kterých se snaží například investor dosáhnout při zkoumání výkazů různých účetních systémů, může být do značné míry omezená, a to v závislosti na výši jednotlivých rozdílů.

Jak se ukazuje v případě komponentního odepisování, česká legislativa se v určitých případech přizpůsobuje mezinárodním trendům. Problémem však může být možnost volby. V IFRS je komponentní princip povinný a účetní jednotka nemá na výběr, zda ho bude aplikovat či nikoliv. V české legislativě, ale i v postupech stanovených US GAAP, existuje možnost výběru, tudíž pokud účetní jednotka nechce postup používat, tak nemusí. To může opět omezovat relevantnost zkoumaných či porovnávaných informací.

Některé zásady jsou však pro všechny účetní systémy stejné. V případě této diplomové práce to vyplývá z analýzy problematiky časového rozlišení. Akruální princip, který je důvodem časového rozlišování nákladů a výnosů, je totiž základem všech tří zkoumaných systémů. To je dáno již teorií finančního účetnictví, kdy by aplikací této zásady, mělo být dosaženo lepšího obrazu o hospodaření jednotky, než v případě aplikace účetnictví na bázi peněžních toků. Rozdíl je pouze v použití jiné terminologie, protože některé pojmy angličtina nezná a rozdíl se týká také zobrazení na jiných místech výkazů. V kontextu této diplomové práce se jedná konkrétně o dohodné položky, které zahraniční systémy jako samotný pojem neznají. U takovýchto rozdílů stačí pouhá znalost struktury jednotlivých výkazů různých účetních systémů uživatele účetních výkazů pro srovnatelnost.

Relevantní a srovnatelné účetní informace jsou důležité především u společností obchodovaných na burzách a u společností, které mají mezinárodní rozsah své činnosti. Uživatelé těchto informací, například investoři, pak na jejich základě činí svá rozhodnutí. Rozdílná pojetí různých ekonomických jevů a jejich vykazování toto však, jak bylo ukázáno, omezuje. Stejně ekonomické transakce mají totiž rozdílný dopad na reportované výkazy a je tedy nutná důkladná znalost jednotlivých účetních systémů a případná analýza reálných rozdílů ve vykazování jedné účetní soustavy oproti druhé.

Ze zkoumaných ekonomických jevů vyplývá, že existují rozdíly ve vykazování v jednotlivých systémech. Proto je při případné komparaci či získávání relevantních informací je tedy třeba především:

- uvědomovat si rozdíly ve struktuře jednotlivých výkazů různých systémů, například, že dohadné položky nemají v rámci výkazů US GAAP vlastní řádek, ale jsou vykazovány v ostatních pohledávkách/závazcích,
- znát účetní metodiky používané účetními jednotkami, jejichž výkazy jsou zkoumány, a to buď na základě interních informací z jednotky, nebo na základě zveřejněných informací z přílohy v účetní závěrce, jedná se například o oceňovací základny či používání komponentních odpisů u systémů, kde nejsou povinné,
- provést případný převod jednotlivých ekonomických jevů na úpravu jiného účetního systému, například právě zkoumaný finanční leasing, kde je rozdíl podstatný a v závislosti na objemu leasingových smluv (ovšem nejen smluv, ale i transakcí, které by byly klasifikovány jako finanční leasing) může vést ke značným změnám ve výkazech.

Tento problém je samozřejmě v mezinárodním prostředí vnímán, což vede k různým snahám o harmonizaci a konvergenci účetních systémů. V současné době je české prostředí ovlivňováno především Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. To je dáno tím, že je Česká republika součástí Evropské unie, která si právě tento systém zvolila jako nástroj pro harmonizaci účetnictví. V české legislativě se to již promítlo například paragrafem o konsolidování účetní závěrky dle IFRS nebo zakotvení

možnosti komponentních odpisů. Evropská unie provádí harmonizaci i za pomoci svých směrnic, které musí jednotlivé státy promítnout do svých národních úprav. Příkladem je Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 25. června 2013, jejímž smyslem je snížit administrativní zátěž na malé podniky a harmonizovat ve velké míře požadavky kladené na malé podniky pro účely účetních závěrek.

Důležitým faktorem vývoje budoucí podoby jak IFRS, tak US GAAP, jsou snahy o jejich postupnou konvergenci. V současné době spolu tvůrci obou systémů do určité míry spolupracují. Například oba systémy budou uvádět v platnost novou úpravu týkající se leasingu. I když úplné shody dosaženo nebylo, snahy o spolupráci a sbližování úprav zde jsou. Jak již bylo zmíněno, reportované účetní výkazy jsou důležité především v rámci trhu s cennými papíry, kde je obzvlášť nutné, aby informace poskytovaly poctivý obraz o společnosti a byly uživatelům srovnatelné. Proto byl klíčový okamžik, kdy bylo umožněno zahraničním společnostem na americké burze vykazování dle IFRS. To je určitým projevem důvěry v daný systém a srovnatelnost informací.

ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala tématem vykazování vybraných účetních problémů v různých účetních systémech a jejich případných dopadech. Vybranými zkoumanými problémy byl dlouhodobý hmotný majetek, leasing a časové rozlišení.

Hlavním cílem práce byla komparace zkoumaných ekonomických jevů, tedy výše zmíněného dlouhodobého hmotného majetku, leasingu a časového rozlišení tak, jak je řeší účetní soustava dle České účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a amerických standardů US GAAP a zda existují dopady případného pojetí. Tento cíl práce byl naplněn a bylo zjištěno, že existují jak rozdíly mezi účetními systémy v úpravě vykazování, tak tím pádem způsobené dopady na účetní závěrku. Z komparace vyplývá, že ve zkoumaných oblastech jsou si americké standardy a IFRS v mnohém podobné, kdežto česká legislativa se od nich v některých případech značně odlišuje.

U časového rozlišení se jedná o rozdíl prakticky formální, protože akruální zásada, ze které časové rozlišení vychází, je součástí všech tří zkoumaných systémů. Rozdíl je tedy pouze v položkách výkazů v rámci, kterých je toto vykazováno. U dlouhodobého hmotného majetku a leasingu už se jedná o reálné rozdíly, které ovlivňují jak rozvahu, tak výkaz zisku a ztrát. To může být způsobeno jak samotnou úpravou daného jevu v rámci soustavy (finanční leasing) či možností volby metodiky účetní jednotkou (komponentní odpisy).

V dnešní době mezinárodního obchodu a globalizace finančních trhů je relevantnost a srovnatelnost informací pro mnohé subjekty důležitá, protože tvoří podklad pro jejich správné rozhodování. Proto je správná interpretace těchto zveřejňovaných výkazů zcela zásadní. K tomu je samozřejmě zapotřebí být seznámen s jednotlivými pravidly vykazování daných jevů v jednotlivých účetních systémech a zhodnocení případných rozdílů.

Rozdíly vzniklé z různého uchopení problematiky jednotlivých systémů, mohou být podstatné, a pokud si toho není uživatel výkazů vědom, nemusí se jednat o relevantní a srovnatelné informace. Znalost daných účetních systémů je tedy podmínkou pro správnou interpretaci. V některých ohledech jsou si různé účetní systémy podobné, například některými zásadami pramenících již ze samé podstaty finančního účetnictví, jak již bylo poukázáno v teoretické části.

Z diplomové práce však vyplývá, že existují i značné rozdíly v řešení konkrétních ekonomických realit účetních jednotek. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a americké standardy US GAAP jsou si do značné míry podobné. Primárním cílem obou dvou standardů je totiž řešení správného vykazování všech skutečností pomocí obecných pravidel tak, aby bylo dosaženo především poctivého a věrného zobrazení hospodaření podniku. Tyto dva systémy jsou totiž koncipovány tak, aby veřejně obchodované společnosti podávaly věrné informace. Na druhou stranu české účetnictví je více konkrétní a více slouží požadavkům správy daní v porovnání s IFRS a US GAAP. To je samozřejmě zapříčiněno i tím, že české účetnictví je národní úpravou účetnictví, kdežto IFRS jsou zamýšleny jako globálně aplikovatelné a americké standardy vznikaly prostřednictvím požadavků burz a daňový systém je oddělen.

Konvergence jednotlivých systémů je logickým krokem vedoucím ke zvýšení srovnatelnosti jednotlivých výkazů různých systémů. IFRS si dokonce kladou ambice stát se celosvětově uznávanými účetními standardy. To samozřejmě se silou US GAAP, které mají dlouholetou tradici a silné postavení díky americkému burzovnímu trhu, nebude nijak lehce dosažitelné. Ovšem snahy o konvergenci již nějakou dobu probíhají, což z pohledu uživatelů účetních závěrek, je možné vnímat pozitivně.

V českém prostředí vnímám národní standardy pro menší podniky jako dostačující. V případě, kdy účetnictví primárně slouží pro daňové účely a okruh uživatelů vykazovaných informací je omezený, národní úpravy zcela postačují. V momentě, kdy však podnik roste a má mezinárodní ambice, tak může být aplikace mezinárodních standardů vhodná, někdy samozřejmě i povinná.

Do budoucna budou pravděpodobně snahy o konvergenci systémů a harmonizaci v rámci lokálních uskupení (například Evropská unie) narůstat. Proto je účetnictví v mezinárodním rozsahu stále aktuálnější téma, obzvlášť když vznikají například tzv. „born global“ společnosti, které už při svém vzniku plánují působit mezinárodně, tudíž musí řešit i tuto problematiku. V prostředí České republiky bude pravděpodobně dále probíhat harmonizace s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Kdyby se jednalo například o přibližování v rámci úpravy leasingu, mohlo by to znamenat lepší porovnatelnost výkazů a menší administrativní náročnost pro společnosti, které vedou účetnictví dle obou systémů. Navíc reportované výkazy by pak lépe odrážely ekonomickou realitu účetní jednotky.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Brno: Policy Research Center, 2013. ISBN 978-80-87909-00-3.

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.

BRAGG, Steven M. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2010. ISBN 978-0470-55439-5.

BŘEZINOVÁ, Hana a Vladimír MUNZAR. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006. *Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice*. ISBN 80-86716-29-5.

ČESKÁ LEASINGOVÁ a FINANČNÍ ASOCIACE. *Charakteristika leasingu*. [online]. Cit. 2017-03-01. Dostupné z: <http://www.clfa.cz/index.php?textID=1>

ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY.

DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *ASC 842 - Leases*. www.iasplus.com [online]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/broad-transactions/asc>.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. *Daně a účetnictví*. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.

FICBAUER, Jiří; FICBAUER David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Ostrava: KEY Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1.

IFRS Foundation. *Unaccompanied Standards*. ifrs.org [online]. Dostupné z: www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx

IFRS in your pocket. Deloitte [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/ru/en/pages/audit/articles/2016/ifrs-in-your-pocket.html>

JANHUBA, Miloslav; MÍKOVÁ, Marie, ROUBÍČKOVÁ, Jaroslava a ZELENKA, Vladimír. *Finanční účetnictví. Obecné otázky*. Praha: C.H. Beck, 2016. 304 s. ISBN 978-80-7400-614-2.

- JÍLEK, Josef; SVOBODOBÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. Olomouc: ANAG, 2016. 183 s. ISBN 978-80-7263-986-1.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: KEY Publishing, 2014. 318 s. ISBN 978-80-7418-219-8.
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, 2009. Praktik. ISBN 978-80-87212-13-4.
- MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2016. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-266-0885-1.
- PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2015. ISBN 978-80-245-2097-1.
- PwC Guide: Financial statement presentation 2014. [online]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/cfdirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-guide-financial-statement-presentation-2014.pdf>
- SAXUNOVÁ, Darina. *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.
- SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha, 2016. 192 s. ISBN 978-80-271-0031-6.
- STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-545-0.
- ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2015. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

VAŠEK, Libor. *Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-87985-09-0.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Teoretické kombinace přístupů k regulaci.....	22
Tabulka 2 Koncepční rámec US GAAP	40
Tabulka 3 Sales-type leasing zaúčtování	73
Tabulka 4 Direct financing leasing zaúčtování.....	74
Tabulka 5 Položky časového rozlišení.....	75
Tabulka 6 Vykazování akruálů v rozvaze IFRS	78
Tabulka 7 Podmínky finančního leasingu	80
Tabulka 8 Zaúčtování finančního leasingu ČÚL rok 2016.....	81
Tabulka 9 Zaúčtování finančního leasingu ČÚL rok 2017-2020	81
Tabulka 10 Výpočet současné hodnoty splátek	82
Tabulka 11 Amortizace leasingového závazku	83
Tabulka 12 Odpisový plán dle US GAAP	84
Tabulka 13 Účetní operace finančního leasingu dle US GAAP	85
Tabulka 14 Dopad finančního leasingu na rozvahu rok 2016	86
Tabulka 15 Montážní linka náklady dle ČÚL	87
Tabulka 16 Montážní linka náklady dle IFRS	88
Tabulka 17 Rezervy dle ČÚL	90
Tabulka 18 Montážní linka náklady při tvorbě rezerv ČÚL.....	90
Tabulka 19 Dohadné účty aktivní rozvaha ČÚL	92
Tabulka 20 Dohadné účty aktivní rozvaha dle US GAAP	92
Tabulka 21 Náklady příštích období rozvaha dle ČÚL	93
Tabulka 22 Náklady příštích období rozvaha dle US GAAP	94

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Komparace nákladů finančního leasingu.....	85
Graf 2 Komparace nákladů montážní linky	89
Graf 3 Komparace nákladů montážní linky s rezervami	91

SEZNAM ZKRATEK

ASC – Kodifikace účetních standardů

ČÚL – Česká účetní legislativa

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

FASB – Rada pro účetní standardy

IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy

IFRIC – Výbor pro IFRS interpretace

SAC – Poradní výbor pro IFRS

SEC – Komise pro cenné papíry

SFAC – Koncept finančního účetnictví

SIC – Stálý interpretační výbor

US GAAP – Obecně přijímané účetní zásady USA

SEZNAM POUŽITÝCH ÚČTŮ

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

221 – Bankovní účty

315 – Ostatní pohledávky

325 – Ostatní závazky

381 – Náklady příštích období

388 – Dohadné účty aktivní

479 – Jiné dlouhodobé závazky

518 – Ostatní služby

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

562 – Úroky

648 – Ostatní provozní výnosy

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 Kategorizace účetních jednotek dle ČÚL.....	I
Příloha 2 Oceňování majetku a závazků dle ČÚL.....	II
Příloha 3 České účetní standardy.....	III
Příloha 4 Odpisový plán montážní linky dle ČÚL	IV
Příloha 5 Odpisový plán montážní linky dle IFRS	V
Příloha 6 Odpisový plán komponenty dle IFRS	VI

Příloha 1 Kategorizace účetních jednotek dle ČÚL¹⁴¹

Účetní jednotka	Kritéria (hraniční hodnoty)			
	Aktiva celkem v Kč	Roční úhrn čistého obrátu v Kč	Průměrný počet zaměstnanců	K rozvahovému dni
Mikro	9 000 000	18 000 000	10	Nepřekračuje alespoň dvě z těchto tří kritérií
Malá	100 000 000	200 000 000	50	Nepřekračuje alespoň dvě z těchto tří kritérií
Střední	500 000 000	1 000 000 000	250	Nepřekračuje alespoň dvě z těchto tří kritérií
Velká:	500 000 000	1 000 000 000	250	Překračuje alespoň dvě z těchto kritérií

¹⁴¹ KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2016*, s. 17.

Příloha 2 Oceňování majetku a závazků dle ČÚL¹⁴²

Název složky majetku a závazků	Způsob oceňování
Hmotný majetek, kromě zásob, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností	Pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami
Hmotný majetek, kromě zásob, vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
Nakoupené zásoby	Pořizovacími cenami
Zásoby vytvořené vlastní činností	Vlastními náklady
Peněžní prostředky	Jejich jmenovitou hodnotou
Ceniny	Jejich jmenovitou hodnotou
Podíly	Pořizovacími cenami
Cenné papíry	Pořizovacími cenami
Deriváty	Pořizovacími cenami
Pohledávky při vzniku	Jmenovitou hodnotou
Pohledávky při nabytí za úplatu nebo vkladem	Pořizovací cenou
Závazky při vzniku	Jmenovitou hodnotou
Nehmotný majetek, kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností	Pořizovacími cenami
Nehmotný majetek, kromě pohledávek, vytvořený vlastní činností	Vlastními náklady
Příchovky zvířat	Vlastními náklady
Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena	Ve výši 1 Kč
Majetek v případech bezúplatného nabytí s výjimkou majetku uvedeného v § 25 odst. 1 písm. E)	Reprodukční pořizovací cenou

¹⁴² KOVALÍKOVÁ, H. *Zákon o účetnictví: Jednoduchý průvodce v každodenní praxi 2016*, s. 101

Příloha 3 České účetní standardy

Číslo standardu	Název standardu
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	zrušen
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

Příloha 4 Odpisový plán montážní linky dle ČÚL

Rok	Odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	1 107 166,67	1 107 166,67	12 178 833,33
2017	1 107 166,67	2 214 333,33	11 071 666,67
2018	1 107 166,67	3 321 500,00	9 964 500,00
2019	1 107 166,67	4 428 666,67	8 857 333,33
2020	1 107 166,67	5 535 833,33	7 750 166,67
2021	1 107 166,67	6 643 000,00	6 643 000,00
2022	1 107 166,67	7 750 166,67	5 535 833,33
2023	1 107 166,67	8 857 333,33	4 428 666,67
2024	1 107 166,67	9 964 500,00	3 321 500,00
2025	1 107 166,67	11 071 666,67	2 214 333,33
2026	1 107 166,67	12 178 833,33	1 107 166,67
2027	1 107 166,67	13 286 000,00	0,00

Příloha 5 Odpisový plán montážní linky dle IFRS

Rok	Odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	1 003 000,00	1 003 000,00	11 033 000,00
2017	1 003 000,00	2 006 000,00	10 030 000,00
2018	1 003 000,00	3 009 000,00	9 027 000,00
2019	1 003 000,00	4 012 000,00	8 024 000,00
2020	1 003 000,00	5 015 000,00	7 021 000,00
2021	1 003 000,00	6 018 000,00	6 018 000,00
2022	1 003 000,00	7 021 000,00	5 015 000,00
2023	1 003 000,00	8 024 000,00	4 012 000,00
2024	1 003 000,00	9 027 000,00	3 009 000,00
2025	1 003 000,00	10 030 000,00	2 006 000,00
2026	1 003 000,00	11 033 000,00	1 003 000,00
2027	1 003 000,00	12 036 000,00	0,00

Příloha 6 Odpisový plán komponenty dle IFRS

Rok	Odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2016	416 666,67	416 666,67	833 333,33
2017	416 666,67	833 333,33	416 666,67
2018	416 666,67	1 250 000,00	0,00
2019	416 666,67	416 666,67	833 333,33
2020	416 666,67	833 333,33	416 666,67
2021	416 666,67	1 250 000,00	0,00
2022	416 666,67	416 666,67	833 333,33
2023	416 666,67	833 333,33	416 666,67
2024	416 666,67	1 250 000,00	0,00
2025	416 666,67	416 666,67	833 333,33
2026	416 666,67	833 333,33	416 666,67
2027	416 666,67	1 250 000,00	0,00